

Códigos electrónicos

Código de Contabilidad Financiera y Sociedades

Selección y ordenación:
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Edición actualizada a 30 de junio de 2023

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

La última versión de este Código en PDF y ePUB está disponible para su descarga **gratuita** en:
www.boe.es/biblioteca_juridica/

Alertas de actualización en Mi BOE: www.boe.es/mi_boe/

Para adquirir el Código en formato papel: tienda.boe.es



Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional, (CC BY-NC-ND 4.0).

© Coedición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

NIPO (PDF): (BOE) 007-15-091-7

NIPO (PDF): (ICAC) 724-15-013-9

NIPO (Papel): (BOE) 007-15-089-9

NIPO (Papel): (ICAC) 724-15-011-8

NIPO (ePUB): (BOE) 007-15-090-1

NIPO (ePUB): (ICAC) 724-15-012-3

ISBN: 978-84-340-2212-6

Depósito Legal: M-24261-2015

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado
cpage.mpr.gob.es

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado
Avenida de Manoteras, 54
28050 MADRID
www.boe.es

SUMARIO

§ 1. Nota de autor	1
§ 2. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. [Inclusión parcial]	3

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

§ 3. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad	21
§ 4. Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas	287
§ 5. Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. [Inclusión parcial]	451
§ 6. Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. [Inclusión parcial]	462

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

§ 7. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital	473
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

§ 8. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre	623
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

RESOLUCIONES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

§ 9. Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales	752
§ 10. 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	758
§ 11. Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible	773
§ 12. Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos	793
§ 13. Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento	824
§ 14. Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción	843
§ 15. Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios	868
§ 16. Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital	895
§ 17. Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios	935

ÍNDICE SISTEMÁTICO

§ 1.	Nota de autor	1
§ 2.	Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. [Inclusión parcial]	3
	<i>Artículos</i>	3
	[...]	
	LIBRO PRIMERO. De los comerciantes y del comercio en general	4
	[...]	
	TÍTULO III. De la contabilidad de los empresarios	4
	Sección primera. De los libros de los empresarios	4
	Sección segunda. De las cuentas anuales	6
	Sección tercera. Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades	10
	[...]	

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

§ 3.	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.	21
	<i>Preámbulo</i>	21
	<i>Artículos</i>	24
	<i>Disposiciones adicionales</i>	24
	<i>Disposiciones transitorias</i>	24
	<i>Disposiciones derogatorias</i>	29
	<i>Disposiciones finales</i>	29
	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD	30
	INTRODUCCIÓN	30
	PRIMERA PARTE. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD	46
	SEGUNDA PARTE. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN	53
	TERCERA PARTE. CUENTAS ANUALES	107
	I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES	107
	II. MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES	119
	BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X	119
	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X	120
	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X	121
	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X ...	123
	MEMORIA. CONTENIDO DE LA MEMORIA	125
	III. MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES	156
	BALANCE ABREVIADO AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X	156
	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X	157
	ESTADO ABREVIADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X	158
	CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA	159
	CUARTA PARTE. CUADRO DE CUENTAS	165
	Grupo 1. Financiación básica	165

Grupo 2. Activo no corriente	166
Grupo 3. Existencias.	168
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales	169
Grupo 5. Cuentas financieras	170
Grupo 6. Compras y gastos	173
Grupo 7. Ventas e ingresos	176
Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto	178
Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto	179
QUINTA PARTE. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.	180
Grupo 1. Financiación básica	180
Grupo 2. Activo no corriente	202
Grupo 3. Existencias.	216
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales	219
Grupo 5. Cuentas financieras	234
Grupo 6. Compras y gastos	258
Grupo 7. Ventas e ingresos	270
Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto	277
Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto	282
§ 4. Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas	287
<i>Preámbulo</i>	287
<i>Artículos</i>	291
<i>Disposiciones adicionales</i>	294
<i>Disposiciones transitorias</i>	295
<i>Disposiciones finales</i>	297
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS	297
INTRODUCCIÓN	297
PRIMERA PARTE. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.	311
SEGUNDA PARTE. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS	318
TERCERA PARTE. CUENTAS ANUALES	343
I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES	343
II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS	350
CUARTA PARTE. CUADRO DE CUENTAS	357
Grupo 1. Financiación básica	357
Grupo 2. Activo no corriente	358
Grupo 3. Existencias.	360
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales	361
Grupo 5. Cuentas financieras	362
Grupo 6. Compras y gastos	364
Grupo 7. Ventas e ingresos	367
QUINTA PARTE. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.	369
Grupo 1. Financiación básica	369
Grupo 2. Activo no corriente	386
Grupo 3. Existencias.	398
Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales	400
Grupo 5. Cuentas financieras	415
Grupo 6. Compras y gastos	434
Grupo 7. Ventas e ingresos	444
§ 5. Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. [Inclusión parcial]	451
<i>Preámbulo</i>	451
<i>Artículos</i>	457

[...]

Artículo cuarto. Modificación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.	457
<i>Disposiciones adicionales</i>	459
Disposición adicional primera. Derechos de emisión de gases con efecto invernadero.	459
Disposición adicional segunda. Aplicación del real decreto a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.	459
<i>Disposiciones transitorias</i>	459
Disposición transitoria única. Fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio.	459
<i>Disposiciones finales</i>	460
Disposición final primera. Modificación del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.	460
Disposición final segunda. Tratamiento contable de los «Títulos habilitantes» de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.	461
Disposición final tercera. Habilitación.	461
Disposición final cuarta. Título competencial.	461
Disposición final quinta. Entrada en vigor.	461

§ 6. Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. [Inclusión parcial]	462
<i>Preámbulo</i>	462
<i>Artículos</i>	468

[...]

Artículo cuarto. Modificación de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.	468
<i>Disposiciones transitorias</i>	468
Disposición transitoria primera. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.	468
Disposición transitoria segunda. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.	469
Disposición transitoria tercera. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de contabilidad de coberturas en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.	470
Disposición transitoria cuarta. Criterios de primera aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad sobre valoración a valor razonable de las existencias en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.	471
Disposición transitoria quinta. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de reconocimiento de ingresos por ventas y prestación de servicios en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.	471
<i>Disposiciones derogatorias</i>	472
Disposición derogatoria única. Derogación normativa.	472
<i>Disposiciones finales</i>	472
Disposición final única. Entrada en vigor y aplicación.	472

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

§ 7. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital	473
<i>Preámbulo</i>	473
<i>Artículos</i>	476
<i>Disposiciones derogatorias</i>	476
<i>Disposiciones finales</i>	476

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL	477
TÍTULO I. Disposiciones generales	477
CAPÍTULO I. Las sociedades de capital	477
CAPÍTULO II. Denominación, nacionalidad y domicilio	478
Sección 1.ª Denominación	478
Sección 2.ª Nacionalidad	478
Sección 3.ª Domicilio	478
Sección 4.ª Página web	479
CAPÍTULO III. La sociedad unipersonal	480
Sección 1.ª La sociedad unipersonal	480
Sección 2.ª Régimen jurídico de la sociedad unipersonal	480
CAPÍTULO IV. Los grupos de sociedades	481
TÍTULO II. La constitución de las sociedades de capital	481
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	481
CAPÍTULO II. Constitución de sociedades	482
CAPÍTULO III. La inscripción registral	484
Sección 1.ª La inscripción	484
Sección 2.ª Sociedad en formación	485
Sección 3.ª Sociedad devenida irregular	485
CAPÍTULO III BIS. La constitución electrónica de la sociedad de responsabilidad limitada (constitución en línea)	486
CAPÍTULO IV. La constitución sucesiva de la sociedad anónima	487
CAPÍTULO V. La nulidad de la sociedad	490
TÍTULO III. Las aportaciones sociales	491
CAPÍTULO I. Las aportaciones sociales	491
Sección 1.ª Disposiciones generales	491
Sección 2.ª Aportaciones dinerarias y aportaciones no dinerarias	491
Subsección 1.ª Aportaciones dinerarias	491
Subsección 2.ª Aportaciones no dinerarias	492
CAPÍTULO II. La valoración de las aportaciones no dinerarias en la sociedad anónima	492
CAPÍTULO III. La responsabilidad por las aportaciones no dinerarias	494
Sección 1.ª Régimen de responsabilidad en las sociedades de responsabilidad limitada	494
Sección 2.ª Régimen de responsabilidad en las sociedades anónimas	495
CAPÍTULO IV. El desembolso	495
Sección 1.ª Reglas generales	495
Sección 2.ª Los desembolsos pendientes	496
CAPÍTULO V. Las prestaciones accesorias	497
TÍTULO IV. Participaciones sociales y acciones	497
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	497
CAPÍTULO II. Los derechos del socio	498
Sección 1.ª Los derechos del socio	498
Sección 2.ª Participaciones sociales y acciones sin voto	499
CAPÍTULO III. El libro registro de socios y el régimen de transmisión de las participaciones en las sociedades de responsabilidad limitada	500
Sección 1.ª El libro registro de socios	500
Sección 2.ª La transmisión de las participaciones	500
CAPÍTULO IV. La representación y la transmisión de las acciones	503
Sección 1.ª Representación de las acciones	503
Subsección 1.ª Representación mediante títulos	503
Subsección 2.ª Representación mediante anotaciones en cuenta	504
Sección 2.ª Transmisión de las acciones	504
CAPÍTULO V. Copropiedad y derechos reales sobre participaciones sociales o acciones	506
CAPÍTULO VI. Los negocios sobre las propias participaciones y acciones	507
Sección 1.ª Adquisición originaria	507
Sección 2.ª Adquisición derivativa	509
Subsección 1.ª Adquisición derivativa realizada por sociedad de responsabilidad limitada	509
Subsección 2.ª Adquisición derivativa realizada por sociedad anónima	510
Sección 3.ª Aceptación en garantía y asistencia financiera en la sociedad anónima	511
Sección 4.ª Las participaciones recíprocas	512
Sección 5.ª Disposiciones comunes	513
TÍTULO V. La junta general	514
CAPÍTULO I. La junta general	514
CAPÍTULO II. Competencia de la junta	514
CAPÍTULO III. Clases de juntas	515
CAPÍTULO IV. Convocatoria	515
CAPÍTULO V. Junta universal	517

CAPÍTULO VI. Asistencia, representación y voto	517
CAPÍTULO VII. Constitución de la junta y adopción de acuerdos	521
Sección 1.ª Constitución de la junta	521
Sección 2.ª Derecho de información	522
Sección 3.ª Adopción de acuerdos	522
Subsección 1.ª Votación de acuerdos	522
Subsección 2.ª Mayorías en la sociedad de responsabilidad limitada	522
Subsección 3.ª Mayorías en la sociedad anónima	523
CAPÍTULO VIII. El acta de la junta	523
CAPÍTULO IX. La impugnación de acuerdos	524
TÍTULO VI. La administración de la sociedad	526
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	526
CAPÍTULO II. Los administradores	526
CAPÍTULO III. Los deberes de los administradores	529
CAPÍTULO IV. La representación de la sociedad	532
CAPÍTULO V. La responsabilidad de los administradores	533
CAPÍTULO VI. El consejo de administración	534
CAPÍTULO VII. Administración de la sociedad comanditaria por acciones	536
TÍTULO VII. Las cuentas anuales	537
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	537
CAPÍTULO II. La memoria	538
CAPÍTULO III. El informe de gestión	541
CAPÍTULO IV. La verificación de las cuentas anuales	542
CAPÍTULO V. La aprobación de las cuentas	544
CAPÍTULO VI. Depósito y publicidad de las cuentas anuales	546
TÍTULO VIII. La modificación de los estatutos sociales	547
CAPÍTULO I. La modificación de los estatutos sociales	547
Sección 1.ª Disposiciones generales	547
Sección 2.ª Reglas especiales de tutela de los socios	548
CAPÍTULO II. El aumento del capital social	549
Sección 1.ª Modalidades del aumento	549
Sección 2.ª El acuerdo de aumento	549
Sección 3.ª La ejecución del acuerdo de aumento	551
Sección 4.ª La inscripción de la operación de aumento	553
CAPÍTULO III. La reducción del capital social	554
Sección 1.ª Modalidades de la reducción	554
Sección 2.ª La reducción por pérdidas	554
Sección 3.ª Reducción para dotar la reserva legal	555
Sección 4.ª Reducción para la devolución del valor de las aportaciones	555
Sección 5.ª La tutela de los acreedores	556
Subsección 1.ª La tutela de los acreedores de sociedades de responsabilidad limitada	556
Subsección 2.ª La tutela de los acreedores de sociedades anónimas	556
Sección 6.ª Reducción mediante adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización	557
CAPÍTULO IV. Reducción y aumento del capital simultáneos	558
TÍTULO IX. Separación y exclusión de socios	558
CAPÍTULO I. La separación de socios	558
CAPÍTULO II. La exclusión de socios	560
CAPÍTULO III. Normas comunes a la separación y la exclusión de socios	561
TÍTULO X. Disolución y liquidación	562
CAPÍTULO I. La disolución	562
Sección 1.ª Disolución de pleno derecho	562
Sección 2.ª Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria	563
Sección 3.ª Disolución por mero acuerdo de la junta general	564
Sección 4.ª Disposiciones comunes	564
CAPÍTULO II. La liquidación	565
Sección 1.ª Disposiciones generales	565
Sección 2.ª Los liquidadores	565
Sección 3.ª Las operaciones de liquidación	567
Sección 4.ª La división del patrimonio social	568
Sección 5.ª La extinción de la sociedad	569
Sección 6.ª Activo y pasivo sobrevenidos	569
TÍTULO XI. Las obligaciones	570
CAPÍTULO I. La emisión de las obligaciones	570
CAPÍTULO II. Representación de las obligaciones	572
CAPÍTULO III. Obligaciones convertibles	573
CAPÍTULO IV. El sindicato de obligacionistas	574

CAPÍTULO V. Reembolso y rescate de las obligaciones	576
TÍTULO XII. Sociedad nueva empresa	576
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	576
CAPÍTULO II. Requisitos constitutivos.	577
CAPÍTULO III. Capital social y participaciones sociales	577
CAPÍTULO IV. Órganos sociales	577
CAPÍTULO V. Modificaciones estatutarias	578
CAPÍTULO VI. Disolución.	578
CAPÍTULO VII. Conversión en sociedad de responsabilidad limitada	578
TÍTULO XIII. Sociedad anónima europea	578
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	578
CAPÍTULO II. Domicilio social y su traslado a otro estado miembro	579
CAPÍTULO III. Constitución	580
Sección 1.ª Disposiciones Generales.	580
Sección 2.ª Constitución por fusión	581
Sección 3.ª Constitución por holding	581
Sección 4.ª Constitución por transformación	582
CAPÍTULO IV. Órganos sociales	582
Sección 1.ª Sistemas de administración	582
Sección 2.ª Sistema dual	582
Sección 3.ª Junta general	584
TÍTULO XIV. Sociedades anónimas cotizadas	584
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	584
CAPÍTULO II. Especialidades en materia de acciones.	585
Sección 1.ª Representación de las acciones	585
Sección 2.ª Acciones con derecho a un dividendo preferente	588
Sección 3.ª Acciones rescatables	588
Sección 4.ª Acciones sometidas a usufructo	588
CAPÍTULO III. Especialidades en materia de suscripción de acciones	589
CAPÍTULO IV. Límite máximo de la autocartera.	590
CAPÍTULO V. Obligaciones	590
CAPÍTULO VI. Especialidades de la junta general de accionistas	591
Sección 1.ª Competencias de la Junta General	591
Sección 2.ª El reglamento de la junta general	591
Sección 3.ª Funcionamiento de la junta general.	592
Subsección 1.ª Disposiciones generales.	592
Subsección 2.ª Participación en la junta por medio de representante	595
Subsección 3.ª Votación de acuerdos.	597
Subsección 4.ª Acciones con voto por lealtad.	598
CAPÍTULO VII. Especialidades de la administración.	601
Sección 1.ª Reglamento del Consejo de Administración.	601
Sección 2.ª Especialidades del Consejo de Administración	601
Sección 3.ª Especialidades de la remuneración de los Consejeros	607
CAPÍTULO VII bis. Operaciones vinculadas	609
CAPÍTULO VIII. Pactos parasociales sujetos a publicidad	611
CAPÍTULO VIII BIS. Especialidades de las Sociedades Cotizadas con Propósito para la Adquisición.	612
CAPÍTULO IX. La información societaria	614
Sección 1.ª Especialidades de las cuentas anuales.	614
Subsección 1.ª Cuentas anuales.	614
Subsección 2.ª Especialidades de la memoria	614
Subsección 3.ª Especialidades del informe de gestión	614
Sección 2.ª Los instrumentos especiales de información	614
Sección 3.ª Informe anual de gobierno corporativo e informe anual sobre remuneraciones de los Consejeros	615
<i>Disposiciones adicionales</i>	618
<i>Disposiciones transitorias</i>	622

FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

§ 8. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de **623**

Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

<i>Preámbulo</i>	623
<i>Artículos</i>	634
Artículo 1. Aprobación de las normas de consolidación.	634
Artículo 2. Obligatoriedad de las normas de consolidación.	635
Artículo 3. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.	635
Artículo 4. Modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.	635
Artículo 5. Modificación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.	655
<i>Disposiciones transitorias</i>	657
Disposición transitoria primera. Reglas para la aplicación de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.	657
Disposición transitoria segunda. Información a incluir en las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.	657
Disposición transitoria tercera. Reglas para la aplicación de las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.	658
Disposición transitoria cuarta. Reglas para la aplicación de las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.	658
Disposición transitoria quinta. Información a incluir en las cuentas anuales individuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.	658
Disposición transitoria sexta. Sociedades consolidadas por primera vez en una fecha posterior a la fecha de adquisición.	658
<i>Disposiciones derogatorias</i>	659
Disposición derogatoria única. Derogación normativa.	659
<i>Disposiciones finales</i>	659
Disposición final primera. Título competencial.	659
Disposición final segunda. Transposición de Derecho comunitario.	659
Disposición final tercera. Habilitación para el desarrollo de estas normas.	659
Disposición final cuarta. Entrada en vigor.	659
NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.	659
CAPÍTULO I. Sujetos de la consolidación.	672
Sección 1. ^a Grupo de sociedades	672
Artículo 1. Grupo de sociedades.	672
Artículo 2. Presunción de control.	672
Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto.	673
Sección 2. ^a Otras sociedades que intervienen en la consolidación	673
Artículo 4. Sociedades multigrupo.	673
Artículo 5. Sociedades asociadas.	673
CAPÍTULO II. Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.	674
Sección 1. ^a Obligación de consolidar y excepciones	674
Artículo 6. Obligación de consolidar.	674
Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar.	674
Artículo 8. Dispensa de la obligación de consolidar por razón del tamaño.	675
Artículo 9. Dispensa de la obligación de consolidar de los subgrupos de sociedades.	675
Sección 2. ^a Métodos de consolidación	676
Artículo 10. Métodos aplicables.	676
Artículo 11. Conjunto consolidable.	677
Sección 3. ^a Procedimiento de puesta en equivalencia	677
Artículo 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.	677
Artículo 13. Perímetro de consolidación.	677
Sección 4. ^a Inversiones en sociedades mantenidas para la venta.	677
Artículo 14. Clasificación y valoración.	677
CAPÍTULO III. Método de integración global.	678
Sección 1. ^a Descripción del método	678
Artículo 15. Definición.	678
Sección 2. ^a Homogeneización previa.	678
Artículo 16. Homogeneización temporal.	678
Artículo 17. Homogeneización valorativa.	679
Artículo 18. Homogeneización por las operaciones internas.	679
Artículo 19. Homogeneización para realizar la agregación.	679

Sección 3. ^a Agregación	679
Artículo 20. Agregación.	679
Sección 4. ^a Eliminaciones	679
Subsección 1. ^a Eliminación inversión-patrimonio neto	679
Artículo 21. Eliminación inversión-patrimonio neto.	679
Subsección 2. ^a Método de adquisición	680
Artículo 22. Aplicación del método de adquisición.	680
Artículo 23. Determinación de la empresa adquirente.	680
Artículo 24. Fecha de adquisición.	680
Artículo 25. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos de la sociedad dependiente.	680
Artículo 26. Fondo de comercio de consolidación y diferencia negativa de consolidación.	681
Subsección 3. ^a Participación de socios externos	682
Artículo 27. Participación de socios externos.	682
Subsección 4. ^a Eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores	682
Artículo 28. Consolidaciones posteriores.	682
Artículo 29. Modificación de la participación sin pérdida del control.	683
Artículo 30. Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.	683
Subsección 5. ^a Pérdida del control de la sociedad dependiente	684
Artículo 31. Pérdida del control.	684
Subsección 6. ^a Socios externos en consolidaciones posteriores	684
Artículo 32. Socios externos en consolidaciones posteriores.	684
Subsección 7. ^a Método de adquisición: adquisiciones inversas y obtención del control sin transferir contraprestación	685
Artículo 33. Adquisición inversa.	685
Artículo 34. Adquisición del control sin transferir contraprestación.	686
Subsección 8. ^a Método de adquisición: casos particulares.	687
Artículo 35. Participaciones indirectas.	687
Artículo 36. Participaciones en el capital de la sociedad dominante.	687
Artículo 37. Participaciones recíprocas entre sociedades dependientes.	687
Subsección 9. ^a Excepciones al método de adquisición	688
Artículo 38. Adquisición de una sociedad dependiente que no constituye un negocio.	688
Artículo 39. Transmisiones de participaciones entre sociedades del grupo.	688
Artículo 40. Combinaciones de negocios entre empresas del grupo.	689
Subsección 10. ^a Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados	689
Artículo 41. Eliminación de partidas intragrupo.	689
Artículo 42. Eliminación de resultados por operaciones internas.	689
Artículo 43. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.	690
Artículo 44. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.	691
Artículo 45. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.	691
Artículo 46. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.	691
Artículo 47. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.	692
Artículo 48. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.	692
Artículo 49. Eliminación de dividendos internos.	692
CAPÍTULO IV. Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia	693
Sección 1. ^a Método de integración proporcional	693
Artículo 50. Definición del método.	693
Artículo 51. Criterios aplicables.	693
Sección 2. ^a Procedimiento de puesta en equivalencia	694
Artículo 52. Descripción del procedimiento.	694
Artículo 53. Homogeneización de la información.	694
Artículo 54. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.	694
Artículo 55. Ajustes al valor inicial de la participación.	695
Artículo 56. Modificación de la participación.	696
Artículo 57. Pérdidas por deterioro del valor.	696
Sección 3. ^a Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.	697
Artículo 58. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.	697
CAPÍTULO V. Otras normas aplicables a la consolidación	697
Sección 1. ^a Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera	697
Artículo 59. Moneda funcional.	697
Artículo 60. Moneda de presentación.	698
Artículo 61. Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.	698

Artículo 62. Conversión a euros de cuentas anuales con monedas de economías afectadas por altas tasas de inflación.	699
Artículo 63. Diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias intragrupo.	701
Artículo 64. Partidas monetarias que formen parte de la inversión neta en una sociedad en el extranjero.	701
Artículo 65. Contabilidad de coberturas de transacciones entre sociedades del grupo y de inversiones netas en una sociedad en el extranjero.	701
Artículo 66. Enajenación u otra forma de disposición de una sociedad en el extranjero.	702
Artículo 67. Sociedades puestas en equivalencia.	702
Artículo 68. Eliminación de resultados internos.	702
Sección 2.ª Impuesto sobre beneficios.	702
Artículo 69. Diferencias temporarias en consolidación.	702
Artículo 70. Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición.	703
Artículo 71. Fondo de comercio de consolidación.	703
Artículo 72. Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal.	703
Artículo 73. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos.	704
CAPÍTULO VI. Cuentas anuales consolidadas	705
Sección 1.ª Definición de las cuentas anuales consolidadas	705
Artículo 74. Documentos que integran las cuentas anuales.	705
Artículo 75. Formulación de cuentas anuales.	705
Artículo 76. Estructura de las cuentas anuales.	705
Artículo 77. Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.	705
Artículo 78. Balance consolidado.	706
Artículo 79. Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.	707
Artículo 80. Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.	707
Artículo 81. Estado de flujos de efectivo consolidado.	708
Artículo 82. Memoria consolidada.	708
Artículo 83. Partes vinculadas.	709
Artículo 84. Información segmentada.	709
ANEXO. MODELO DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.	710

RESOLUCIONES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

§ 9. Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales.	752
<i>Preámbulo.</i>	752
<i>Artículos</i>	754
<i>Disposiciones adicionales</i>	756
<i>Disposiciones derogatorias</i>	756
<i>Disposiciones finales</i>	757
§ 10. 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.	758
<i>Preámbulo.</i>	758
Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias	762
§ 11. Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible	773
<i>Preámbulo.</i>	773
NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE.	779

§ 12. Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos	793
<i>Preámbulo</i>	793
NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	801
§ 13. Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento	824
<i>Preámbulo</i>	824
Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento	837
§ 14. Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción	843
<i>Preámbulo</i>	843
CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN	857
§ 15. Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.	868
<i>Preámbulo</i>	868
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	877
CAPÍTULO II. Activos y pasivos por impuesto corriente	879
CAPÍTULO III. Activos y pasivos por impuesto diferido	879
CAPÍTULO IV. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales	882
CAPÍTULO V. Regímenes especiales de tributación	883
CAPÍTULO VI. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades	886
CAPÍTULO VII. Cuentas anuales consolidadas	887
CAPÍTULO VIII. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios	889
CAPÍTULO IX. Criterios simplificados	890
CAPÍTULO X. Normas de elaboración de las cuentas anuales	891
<i>Disposiciones derogatorias</i>	894
<i>Disposiciones finales</i>	894
§ 16. Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.	895
<i>Preámbulo</i>	895
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	901
CAPÍTULO II. Las aportaciones sociales	906
Sección 1. ^a Las aportaciones de los socios	906
Sección 2. ^a Otros instrumentos de patrimonio neto	908
Sección 3. ^a Clasificación de las aportaciones al capital social	908
Sección 4. ^a Otras cuestiones	911
CAPÍTULO III. Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante	914
CAPÍTULO IV. Cuentas anuales	916
CAPÍTULO V. Los administradores	916
CAPÍTULO VI. Aplicación del resultado	916
CAPÍTULO VII. Aumento y reducción de capital	919
CAPÍTULO VIII. Obligaciones y otros instrumentos de financiación	922
CAPÍTULO IX. Disolución y liquidación	925
CAPÍTULO X. Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio social	925
Sección 1. ^a La transformación	925
Sección 2. ^a La fusión	926
Sección 3. ^a La escisión	929
Sección 4. ^a La cesión global de activo y pasivo	933

Sección 5. ^a Del traslado internacional del domicilio	934
<i>Disposiciones transitorias</i>	934
<i>Disposiciones finales</i>	934
§ 17. Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios	935
<i>Preámbulo</i>	935
CAPÍTULO I. Disposiciones generales	945
CAPÍTULO II. Reconocimiento de ingresos	946
CAPÍTULO III. Valoración de ingresos	952
CAPÍTULO IV. Casos particulares	956
CAPÍTULO V. Normas de elaboración de las cuentas anuales	964
<i>Disposiciones derogatorias</i>	967
<i>Disposiciones finales</i>	967

§ 1

Nota de autor

Última modificación: 21 de diciembre de 2016

La contabilidad financiera y de sociedades ocupa un lugar relevante en el compendio del Derecho español de fuente interna. Hoy en día, es difícil imaginar las relaciones comerciales entre los operadores económicos y la de éstos con los diferentes interesados en el devenir de la empresa, sin la exigencia de transparencia que la regulación mercantil impuso en nuestro país en el año 1989 a raíz de nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea en 1986.

En ese contexto, el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y sus desarrollos reglamentarios en materia contable, a saber, el Plan General de Contabilidad de 1990 y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas de 1991 permitieron sentar las bases de las vigentes normas contables y supusieron la implantación en nuestro país de lo que se ha venido a denominar el Derecho contable español.

Para ello, fue capital la tarea desarrollada por el Instituto de Planificación Contable y posteriormente, ya en la década de los 90, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). A través de las Resoluciones del Instituto ha sido posible homogeneizar la práctica profesional de la contabilidad y, por lo tanto, contribuir al logro de que la información financiera sea útil en la medida que las cuentas anuales expresen la imagen fiel de la situación financiera, el patrimonio y los resultados de las empresas, mejorando con ello la seguridad del tráfico mercantil.

El proceso de armonización internacional de la normativa contable implantado por las Instituciones comunitarias en el año 2002, con efectos desde el ejercicio 2005, trajo consigo la obligatoriedad para las compañías cotizadas de formular sus cuentas consolidadas siguiendo las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea.

Esta circunstancia, lejos de suponer una pérdida de vigor de la norma contable de fuente interna, ha hecho aflorar el difícil reto de mantener unas normas de general aceptación por el conjunto de sus usuarios, en un nuevo contexto, el internacional. Para ello fue necesario revisar las normas contables españolas vigentes hasta entonces, con relevantes efectos fiscales y mercantiles, para evitar a las sociedades cotizadas los costes que hubiera supuesto seguir dos conjuntos de normas contables. A su vez con ello se permitía a las medianas y pequeñas empresas aplicar unas normas muy similares a las de gran parte de los países de nuestro entorno, favoreciendo con ello la comparabilidad y entendimiento de sus cuentas en el extranjero y, por ende, la internacionalización de la empresa española.

Este proceso de revisión y actualización contable, que se ha llevado adelante bajo la premisa de mirar hacia el contexto internacional sin olvidar la tradición contable española, se inició en el año 2008 con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en cuyo desarrollo se aprobó un nuevo Plan General de

Contabilidad, unas nuevas Normas de consolidación y sus correspondientes normas complementarias.

Todas estas disposiciones se recogen en la presente obra que ha sido fruto del trabajo conjunto del ICAC y el BOE para poder ofrecer a todos los interesados en la contabilidad la normativa jurídica permanentemente actualizada.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

§ 2

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. [Inclusión parcial]

Ministerio de Gracia y Justicia
«Gaceta de Madrid» núm. 289, de 16 de octubre de 1885
Última modificación: 9 de mayo de 2023
Referencia: BOE-A-1885-6627

Artículo 1º.

El Código de Comercio referido se observará como Ley en la Península e islas adyacentes desde el 1 de enero de 1886.

Artículo 2º.

Un ejemplar de la edición oficial, firmado por Mí y refrendado por el Ministro de Gracia y Justicia, se conservará en el Archivo del Ministerio y servirá de original para todos los efectos legales.

Artículo 3º.

Las compañías anónimas mercantiles existentes en 31 de diciembre de 1885 que, según el artículo 159 del mismo Código, tienen derecho a elegir entre continuar rigiéndose por sus reglamentos o estatutos o someterse a las prescripciones del nuevo Código, deberán ejercer este derecho por medio de un acuerdo adoptado por sus asociados en Junta general extraordinaria, convocada expresamente para este objeto, con arreglo a sus actuales estatutos, debiendo hacer insertar este acuerdo en la Gaceta de Madrid antes del 1 de enero de 1886 y presentar una copia autorizada en el Registro Mercantil. Las compañías que no hagan uso del expresado derecho de opción en el plazo indicado continuarán rigiéndose por sus propios estatutos y reglamentos.

Artículo 4º.

El gobierno dictará, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno, antes del día en que empiece a regir el nuevo Código, los reglamentos oportunos para la organización y régimen del Registro Mercantil y de las Bolsas de Comercio, y las disposiciones transitorias que esas nuevas organizaciones exigen.

[...]

LIBRO PRIMERO

De los comerciantes y del comercio en general

[...]

TÍTULO III

De la contabilidad de los empresarios

Sección primera. De los libros de los empresarios

Artículo 25.

1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario.

Artículo 26.

1. Las sociedades mercantiles llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las Juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones.

2. Cualquier socio y las personas que, en su caso, hubiesen asistido a la Junta general en representación de los socios no asistentes, podrán obtener en cualquier momento certificación de los acuerdos y de las actas de las Juntas generales.

3. Los administradores deberán presentar en el Registro Mercantil, dentro de los ocho días siguientes a la aprobación del acta, testimonio notarial de los acuerdos inscribibles.

Artículo 27.

1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

3. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y al libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.

4. Cada Registro Mercantil llevará un libro de legalizaciones.

Artículo 28.

1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de

comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.

2. El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.

Artículo 29.

1. Todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.

2. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas.

Artículo 30.

1. Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.

2. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo.

Artículo 31.

El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

Artículo 32.

1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

3. En todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior, podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

Artículo 33.

1. El reconocimiento al que se refiere el artículo anterior, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.

2. En cualquier caso, la persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento podrá servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

Sección segunda. De las cuentas anuales

Artículo 34.

1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal.

2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas expresando los valores en euros.

6. Lo dispuesto en la presente sección también será aplicable a los casos en que cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas anuales.

Artículo 35.

1. En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto.

El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes.

En el pasivo se diferenciarán con la debida separación el pasivo no corriente y el pasivo circulante o corriente. El pasivo circulante o corriente comprenderá, con carácter general, las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca durante el ciclo normal de explotación, o no exceda el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del pasivo deben clasificarse como no corrientes. Figurarán de forma separada las provisiones u obligaciones en las que exista incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

En el patrimonio neto se diferenciarán, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que lo integran.

2. La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios.

La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.

3. El estado que muestre los cambios en el patrimonio neto tendrá dos partes. La primera reflejará exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto. La segunda contendrá todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

4. El estado de flujos de efectivo pondrá de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio.

5. La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

6. En cada una de las partidas de las cuentas anuales deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.

Cuando ello sea significativo para ofrecer la imagen fiel de la empresa, en los apartados de la memoria se ofrecerán también datos cualitativos relativos a la situación del ejercicio anterior.

7. La estructura y el contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.

8. La estructura de estos documentos no podrá modificarse de un ejercicio a otro, salvo en casos excepcionales, siempre que esté debidamente justificado y se haga constar en la memoria.

Artículo 36.

1. Los elementos del balance son:

a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.

b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle.

Artículo 37.

1. Las cuentas anuales deberán ser firmadas por las siguientes personas, que responderán de su veracidad:

- 1.º Por el propio empresario, si se trata de persona física.
- 2.º Por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales.
- 3.º Por todos los administradores de las sociedades.

2. En los supuestos a que se refieren los números 2.º y 3.º del apartado anterior, si faltara la firma de alguna de las personas en ellos indicadas, se señalará en los documentos en que falte, con expresa mención de la causa.

3. En la antefirma se expresará la fecha en que las cuentas se hubieran formulado.

Artículo 38.

El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

- a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento.
- b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.
- c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

Asimismo, se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre.

d) Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

e) Salvo las excepciones previstas reglamentariamente, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo ni las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

f) Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, los activos se contabilizarán, por el precio de adquisición, o por el coste de producción, y los pasivos por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago; las provisiones se contabilizarán por el valor actual de la mejor estimación del importe necesario para hacer frente a la obligación, en la fecha de cierre del balance.

g) Las operaciones se contabilizarán cuando, cumpliéndose las circunstancias descritas en el artículo 36 de este Código para cada uno de los elementos incluidos en las cuentas anuales, su valoración pueda ser efectuada con un adecuado grado de fiabilidad.

h) Los elementos integrantes de las cuentas anuales se valorarán en la moneda de su entorno económico, sin perjuicio de su presentación en euros.

i) Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y,

en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Artículo 38 bis.

1. Los activos y pasivos podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea.

En ambos casos deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.

2. Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determine.

Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado f) del artículo 38.

Artículo 39.

1. Los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización. No obstante, aun cuando su vida útil no esté temporalmente limitada, cuando se produzca el deterioro de esos activos se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance.

2. Cuando exista un deterioro en el valor de los activos circulantes o corrientes, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a estos activos el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior que les corresponda, en virtud de circunstancias especiales, en la fecha de cierre del balance.

3. La valoración por el valor inferior, en aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, no podrá mantenerse si las razones que motivaron las correcciones de valor hubieren dejado de existir, salvo cuando deban calificarse como pérdidas irreversibles.

4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.

Artículo 40.

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras leyes que obliguen a someter las cuentas anuales a la auditoría de una persona que tenga la condición legal de auditor de cuentas, y de lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de este Código, todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales ordinarias o consolidadas, en su caso, de su empresa, cuando así lo acuerde el Secretario judicial o el Registrador mercantil del domicilio social del empresario si acogen la petición fundada de quien acredite un interés legítimo. Antes de estimar la solicitud, el Secretario judicial o el Registrador mercantil deberán exigir al solicitante que adelante los fondos necesarios para el pago de la retribución del auditor.

La sociedad únicamente podrá oponerse al nombramiento aportando prueba documental de que no procede el mismo o negando la legitimación del solicitante.

La solicitud ante el Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo previsto en el Reglamento del Registro Mercantil. La designación de auditor se sujetará al turno reglamentario que establece el Reglamento de Registro Mercantil.

Si se instara ante el Secretario judicial, se seguirán los trámites establecidos en la legislación de la jurisdicción voluntaria.

La resolución que se dicte sobre la procedencia o improcedencia de la auditoría será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

2. El mismo día en que emita, el auditor entregará el informe al empresario y al solicitante y presentará copia a quien le hubiera designado. Si el informe contuviera opinión denegada o desfavorable, el Secretario judicial o el Registrador mercantil acordará que el empresario satisfaga al solicitante las cantidades que hubiera anticipado. Si el informe contuviera una opinión con reservas o salvedades, se dictará resolución determinando en quién deberá recaer y en qué proporción el coste de la auditoría. Si el informe fuera con opinión favorable, el coste de la auditoría será de cargo del solicitante.

3. El Secretario judicial o el Registrador mercantil desestimarán la solicitud de auditoría cuando, antes de la fecha de la solicitud, constara inscrito en el Registro mercantil nombramiento de auditor para la verificación de las cuentas de ese mismo ejercicio o, en el caso de las sociedades mercantiles y demás personas jurídicas obligadas, no hubiese finalizado el plazo legal para efectuar el nombramiento de auditor por el órgano competente.

4. La emisión del informe de auditoría no impedirá el ejercicio del derecho de acceso a la contabilidad por aquellos a los que la Ley atribuya ese derecho.

Artículo 41.

1. Para la formulación, sometimiento a la auditoría, depósito y publicación de sus cuentas anuales, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones se regirán por sus respectivas normas.

2. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras, quedarán sometidas a lo dispuesto en el capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas, con excepción de lo establecido en su sección 9.^a

Sección tercera. Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades

Artículo 42.

1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.

Artículo 43.

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación, si se cumple alguna de las situaciones siguientes:

1.^a Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

2.^a Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, si esta última sociedad posee el 50 por ciento o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por ciento no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

d) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

3.^a Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

4.^a Cuando todas las sociedades dependientes puedan excluirse de la consolidación por alguna de las causas siguientes:

a) En casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no puedan obtenerse por razones debidamente justificadas.

b) Que la tenencia de las acciones o participaciones de esta sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.

c) Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.

2. Una sociedad no será incluida en la consolidación cuando concurra una de las circunstancias señalada en la indicación 4.^a anterior.

Artículo 43 bis.

Las cuentas anuales consolidadas deberán formularse de acuerdo con las siguientes normas:

a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicarán las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

No obstante, también les serán de aplicación los artículos 42, 43 y 49 de este Código. Asimismo, deberán incluir en las cuentas anuales consolidadas la información contenida en las indicaciones 1.^a a 9.^a del artículo 48 de este Código.

b) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrán optar por la aplicación de las normas de contabilidad incluidas en este Código y sus disposiciones de desarrollo, o por las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si optan por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de la letra a) de este artículo.

Artículo 44.

1. Las cuentas anuales consolidadas comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria, consolidados. Estos documentos forman una unidad. A las cuentas anuales consolidadas se unirá el informe de gestión consolidado que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera.

2. Las cuentas anuales consolidadas deberán formularse con claridad y reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación. Cuando la aplicación de las disposiciones de este Código no fuera suficiente para dar la imagen fiel, en el sentido indicado anteriormente, se aportarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición contenida en los artículos siguientes fuera incompatible con la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas consolidadas tal disposición no será aplicable. En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo.

3. Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha que las cuentas anuales de la sociedad obligada a consolidar. Si la fecha de cierre del ejercicio de una sociedad comprendida en la consolidación difiere en más de tres meses de la

correspondiente a las cuentas consolidadas, su inclusión en éstas se hará mediante cuentas intermedias referidas a la fecha en que se establezcan las consolidadas.

4. Cuando la composición de las empresas incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, las cuentas anuales consolidadas deberán incluir en la memoria la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros consolidados muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

5. Las cuentas consolidadas deberán ser formuladas expresando los valores en euros.

6. Las cuentas y el informe de gestión consolidados, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera consolidado, serán firmados por todos los administradores de la sociedad obligada a formularlos, que responderán de la veracidad de los mismos. Si faltara la firma de alguno de ellos, se señalará en los documentos en que falte, con expresa mención de la causa.

Artículo 45.

1. Los elementos del activo, pasivo, ingresos y gastos comprendidos en la consolidación deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los criterios incluidos en este Código y sus disposiciones de desarrollo.

2. Si algún elemento del activo, pasivo, ingresos y gastos comprendido en la consolidación ha sido valorado por alguna sociedad que forma parte de la misma, según métodos no uniformes al aplicado en la consolidación, dicho elemento debe ser valorado de nuevo conforme a tal método, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

3. La estructura y contenido de las cuentas anuales consolidadas se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 35 de este Código para las cuentas anuales individuales.

4. En el balance consolidado se indicará en una partida específica del patrimonio neto, con denominación adecuada, la participación correspondiente a los socios externos o intereses minoritarios del grupo.

Artículo 46.

Los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

1.^a Los valores contables de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante se compensarán, en la fecha de adquisición, con la parte proporcional que dichos valores representen en relación con el valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se regulará el tratamiento contable en el caso de adquisiciones sucesivas de participaciones.

2.^a La diferencia positiva que subsista después de la compensación señalada se inscribirá en el balance consolidado en una partida especial, con denominación adecuada, que será comentada en la memoria, así como las modificaciones que haya sufrido con respecto al ejercicio anterior en caso de ser importantes. Esta diferencia se tratará conforme a lo establecido para el fondo de comercio en el artículo 39.4 de este Código.

Si la diferencia fuera negativa deberá llevarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

3.^a Los elementos del activo y del pasivo de las sociedades del grupo se incorporarán al balance consolidado, previa aplicación de lo establecido en el artículo 45 de este Código, con las mismas valoraciones con que figuran en los respectivos balances de dichas sociedades, excepto cuando sea de aplicación la regla 1.^a, en cuyo caso se incorporarán sobre la base del valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen, en la fecha de primera consolidación, una vez consideradas las amortizaciones y deterioros producidos desde dicha fecha.

4.^a Los ingresos y los gastos de las sociedades del grupo, se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas, salvo en los casos en que aquéllos deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.

5.^a Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación.

Artículo 47.

1. Cuando una sociedad incluida en la consolidación gestione conjuntamente con una o varias sociedades ajenas al grupo otra sociedad, ésta podrá incluirse en las cuentas consolidadas aplicando el método de integración proporcional, es decir, en proporción al porcentaje que de su capital social posean las sociedades incluidas en la consolidación.

2. Para efectuar esta consolidación proporcional se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones, las reglas establecidas en el artículo anterior.

3. Cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia significativa en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que esté asociada por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a la actividad de la sociedad, dicha participación deberá figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una participación en el sentido expresado, cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por ciento de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo.

4. Se incluirán en las cuentas consolidadas aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, todas las sociedades incluidas en el apartado 3, así como las sociedades del apartado 1 que no se consoliden a través del método de integración proporcional. La opción establecida para las sociedades del apartado 1, se ejercerá de manera uniforme respecto a todas las sociedades que se encuentren en dicha situación.

5. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las reglas siguientes:

a) Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, el valor contable de la participación en las cuentas consolidadas será el importe correspondiente al porcentaje que represente dicha participación, en el momento de la inversión, sobre el valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen. Si la diferencia que resulta entre el coste de la participación y el valor a que se ha hecho referencia es positiva, se incluirá en el importe en libros de la inversión y se pondrá de manifiesto en la memoria, siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 46. Si la diferencia es negativa deberá llevarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Reglamentariamente se regulará el tratamiento contable en el caso de adquisiciones de participaciones sucesivas.

b) Las variaciones experimentadas en el ejercicio en curso, en el patrimonio neto de la sociedad incluida en las cuentas anuales consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados generados en transacciones entre dicha sociedad y la sociedad que posee la participación, o cualquiera de las sociedades del grupo, que no estén realizados frente a terceros, aumentarán o disminuirán, según los casos, el valor contable de dicha participación en la proporción que corresponda, una vez consideradas las amortizaciones y deterioros producidos desde la fecha en la que el método se aplique por primera vez.

c) Los beneficios distribuidos por la sociedad incluida en las cuentas anuales consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia, reducirán el valor contable de la participación en el balance consolidado.

Artículo 48.

Además de las menciones prescritas por otras disposiciones de este Código y por la Ley de Sociedades Anónimas, con las necesarias adaptaciones en atención al grupo de sociedades, la memoria consolidada deberá incluir, al menos, las indicaciones siguientes:

1.^a El nombre y domicilio de las sociedades comprendidas en la consolidación; la participación y porcentaje de derechos de voto que tengan las sociedades comprendidas en la consolidación o las personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de ellas en el capital de otras sociedades comprendidas en la consolidación distintas a la sociedad dominante, así como el supuesto del artículo 42 en el que se ha basado la consolidación, identificando la vinculación que les afecta para configurarlas dentro de un grupo. Esas mismas menciones deberán darse con referencia a las sociedades del grupo que queden fuera de la consolidación, porque no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas, indicando los motivos de la exclusión.

2.^a El nombre y domicilio de las sociedades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 47, con indicación de la fracción de su capital y porcentaje de derechos de voto que poseen las sociedades comprendidas en la consolidación o por una persona que actúe en su propio nombre, pero por cuenta de ellas. Esas mismas indicaciones deberán ofrecerse en relación con las sociedades en las que se haya prescindido de lo dispuesto en el artículo 47, cuando las participaciones en el capital de estas sociedades no tenga un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas, debiendo mencionarse la razón por la que no se ha aplicado este método.

3.^a El nombre y domicilio de las sociedades a las que se les haya aplicado el método de integración proporcional en virtud de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 47, los elementos en que se base la dirección conjunta, y la fracción de su capital y porcentaje de derechos de voto que poseen las sociedades comprendidas en la consolidación o una persona que actúa en su propio nombre, pero por cuenta de ellas.

4.^a El nombre y domicilio de otras sociedades, no incluidas en los apartados anteriores, en las que las sociedades comprendidas en la consolidación, posean directamente o mediante una persona que actúe en su propio nombre, pero, por cuenta de aquéllas, un porcentaje no inferior al 5 por ciento de su capital. Se indicará la participación en el capital y porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto y el del resultado del último ejercicio de la sociedad cuyas cuentas hubieran sido aprobadas. Estas informaciones podrán omitirse cuando sólo presenten un interés desdeñable respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas.

5.^a El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades comprendidas en la consolidación, distribuido por categorías, así como, si no fueron mencionados separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de personal referidos al ejercicio.

Se indicará por separado el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades a las que se aplique lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 47.

6.^a El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, ambos de la sociedad dominante, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de prima de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales de los órganos de administración y del personal de alta dirección. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

7.^a El importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, ambos de la sociedad dominante, por cualquier sociedad del grupo, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventuales devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de una garantía cualquiera. Igualmente se indicarán los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los administradores de la sociedad dominante por las

sociedades ajenas al grupo a que se refieren los apartados 1 y 3 del artículo 47. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

8.^a La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos no incluidos en el balance consolidado, así como el impacto financiero de estos acuerdos, en la medida en que esta información sea significativa y necesaria para determinar la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

9.^a El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

10.^a Transacciones significativas, distintas de las intragrupo, realizadas entre cualquiera de las sociedades incluidas en el grupo con terceros vinculados, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

Artículo 49.

1. El informe de gestión consolidado deberá contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la consolidación considerada en su conjunto, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la empresa. En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.

Al proporcionar este análisis, el informe consolidado de gestión proporcionará, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas consolidadas.

2. Además deberá incluir información sobre:

a) Los acontecimientos importantes acaecidos después de la fecha de cierre del ejercicio de las sociedades incluidas en la consolidación.

b) La evolución previsible del conjunto formado por las citadas sociedades.

c) Las actividades de dicho conjunto en materia de investigación y desarrollo.

d) El número y valor nominal o, en su defecto, el valor contable del conjunto de acciones o participaciones de la sociedad dominante poseídas por ella, por sociedades del grupo o por una tercera persona que actúe en propio nombre, pero, por cuenta de las mismas.

3. Con respecto al uso de instrumentos financieros, y cuando resulte relevante para la valoración de los activos, pasivos, situación financiera y resultados, el informe de gestión incluirá lo siguiente:

a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.

b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

4. Cuando la sociedad obligada a formular cuentas anuales consolidadas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, incluirá en el informe de gestión consolidado, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo.

5. Las sociedades que formulen cuentas consolidadas, deberán incluir en el informe de gestión consolidado el estado de información no financiera consolidado previsto en este apartado siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500.

b) Que o bien, tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

1.º Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20.000.000 de euros.

2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40.000.000 de euros.

3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el estado de información no financiera si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo de sociedades, la sociedad dominante estará obligada a elaborar el estado de información no financiera consolidado, incluyendo a todas sus filiales y para todos los países en los que opera, cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas en la letra b), siempre que al cierre del ejercicio se cumpla además el requisito previsto en la letra a).

6. El estado de información no financiera consolidado incluirá la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo, y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, así como relativas al personal, incluidas las medidas que, en su caso, se hayan adoptado para favorecer el principio de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal.

Este estado de información no financiera incluirá:

a) Una breve descripción del modelo de negocio del grupo, que incluirá su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.

b) Una descripción de las políticas que aplica el grupo respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado.

c) Los resultados de esas políticas, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia utilizados para cada materia.

d) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo el grupo gestiona dichos riesgos, explicando los procedimientos utilizados para detectarlos y evaluarlos de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia para cada materia. Debe incluirse información sobre los impactos que se hayan detectado, ofreciendo un desglose de los mismos, en particular sobre los principales riesgos a corto, medio y largo plazo.

e) Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y que cumplan con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se utilizarán especialmente

estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de Global Reporting Initiative, debiendo mencionar en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia. Los indicadores clave de resultados no financieros deben aplicarse a cada uno de los apartados del estado de información no financiera. Estos indicadores deben ser útiles, teniendo en cuenta las circunstancias específicas y coherentes con los parámetros utilizados en sus procedimientos internos de gestión y evaluación de riesgos. En cualquier caso, la información presentada debe ser precisa, comparable y verificable.

El estado de información no financiera consolidado incluirá información significativa sobre las siguientes cuestiones:

I. Información sobre cuestiones medioambientales:

Información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y en su caso, la salud y la seguridad, los procedimientos de evaluación o certificación ambiental; los recursos dedicados a la prevención de riesgos ambientales; la aplicación del principio de precaución, la cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales.

– Contaminación: medidas para prevenir, reducir o reparar las emisiones de carbono que afectan gravemente el medio ambiente; teniendo en cuenta cualquier forma de contaminación atmosférica específica de una actividad, incluido el ruido y la contaminación lumínica.

– Economía circular y prevención y gestión de residuos: medidas de prevención, reciclaje, reutilización, otras formas de recuperación y eliminación de desechos; acciones para combatir el desperdicio de alimentos.

– Uso sostenible de los recursos: el consumo de agua y el suministro de agua de acuerdo con las limitaciones locales; consumo de materias primas y las medidas adoptadas para mejorar la eficiencia de su uso; consumo, directo e indirecto, de energía, medidas tomadas para mejorar la eficiencia energética y el uso de energías renovables.

– Cambio climático: los elementos importantes de las emisiones de gases de efecto invernadero generados como resultado de las actividades de la empresa, incluido el uso de los bienes y servicios que produce; las medidas adoptadas para adaptarse a las consecuencias del cambio climático; las metas de reducción establecidas voluntariamente a medio y largo plazo para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y los medios implementados para tal fin.

– Protección de la biodiversidad: medidas tomadas para preservar o restaurar la biodiversidad; impactos causados por las actividades u operaciones en áreas protegidas.

II. Información sobre cuestiones sociales y relativas al personal:

– Empleo: número total y distribución de empleados por sexo, edad, país y clasificación profesional; número total y distribución de modalidades de contrato de trabajo, promedio anual de contratos indefinidos, de contratos temporales y de contratos a tiempo parcial por sexo, edad y clasificación profesional, número de despidos por sexo, edad y clasificación profesional; las remuneraciones medias y su evolución desagregados por sexo, edad y clasificación profesional o igual valor; brecha salarial, la remuneración de puestos de trabajo iguales o de media de la sociedad, la remuneración media de los consejeros y directivos, incluyendo la retribución variable, dietas, indemnizaciones, el pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo y cualquier otra percepción desagregada por sexo, implantación de políticas de desconexión laboral, empleados con discapacidad.

– Organización del trabajo: organización del tiempo de trabajo; número de horas de absentismo; medidas destinadas a facilitar el disfrute de la conciliación y fomentar el ejercicio corresponsable de estos por parte de ambos progenitores.

– Salud y seguridad: condiciones de salud y seguridad en el trabajo; accidentes de trabajo, en particular su frecuencia y gravedad, así como las enfermedades profesionales; desagregado por sexo.

– Relaciones sociales: organización del diálogo social, incluidos procedimientos para informar y consultar al personal y negociar con ellos; porcentaje de empleados cubiertos por

convenio colectivo por país; el balance de los convenios colectivos, particularmente en el campo de la salud y la seguridad en el trabajo; mecanismos y procedimientos con los que cuenta la empresa para promover la implicación de los trabajadores en la gestión de la compañía, en términos de información, consulta y participación.

– Formación: las políticas implementadas en el campo de la formación; la cantidad total de horas de formación por categorías profesionales.

– Accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

– Igualdad: medidas adoptadas para promover la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres; planes de igualdad (Capítulo III de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres), medidas adoptadas para promover el empleo, protocolos contra el acoso sexual y por razón de sexo, la integración y la accesibilidad universal de las personas con discapacidad; la política contra todo tipo de discriminación y, en su caso, de gestión de la diversidad.

III. Información sobre el respeto de los derechos humanos: Aplicación de procedimientos de diligencia debida en materia de derechos humanos; prevención de los riesgos de vulneración de derechos humanos y, en su caso, medidas para mitigar, gestionar y reparar posibles abusos cometidos; denuncias por casos de vulneración de derechos humanos; promoción y cumplimiento de las disposiciones de los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo relacionadas con el respeto por la libertad de asociación y el derecho a la negociación colectiva; la eliminación de la discriminación en el empleo y la ocupación; la eliminación del trabajo forzoso u obligatorio; la abolición efectiva del trabajo infantil.

IV. Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno: medidas adoptadas para prevenir la corrupción y el soborno; medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.

V. Información sobre la sociedad:

– Compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible: el impacto de la actividad de la sociedad en el empleo y el desarrollo local; el impacto de la actividad de la sociedad en las poblaciones locales y en el territorio; las relaciones mantenidas con los actores de las comunidades locales y las modalidades del diálogo con estos; las acciones de asociación o patrocinio.

– Subcontratación y proveedores: la inclusión en la política de compras de cuestiones sociales, de igualdad de género y ambientales; consideración en las relaciones con proveedores y subcontratistas de su responsabilidad social y ambiental; sistemas de supervisión y auditorías y resultados de las mismas.

– Consumidores: medidas para la salud y la seguridad de los consumidores; sistemas de reclamación, quejas recibidas y resolución de las mismas.

– Información fiscal: los beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas.

Cualquier otra información que sea significativa.

En el caso de que el grupo de sociedades no aplique ninguna política en alguna de las cuestiones previstas en este apartado 6, el estado de información no financiera consolidado ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

El estado de información no financiera consolidado incluirá también, en su caso, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales consolidadas.

Para la divulgación de la información no financiera referida en este apartado, la sociedad obligada a formular cuentas consolidadas deberá basarse en marcos normativos nacionales, de la Unión Europea o internacionales, debiendo especificar en qué marcos se ha basado.

La obligación de incluir información no financiera prevista en el apartado 1 de este artículo se considerará cumplida si la sociedad incorpora al informe de gestión la información descrita en este apartado.

Cuando una sociedad dependiente de un grupo sea, a su vez, dominante de un subgrupo, estará exenta de la obligación establecida en este apartado si dicha sociedad y sus dependientes están incluidas en el informe de gestión consolidado de otra sociedad en el que se cumple con dicha obligación. Si una entidad se acoge a esta opción, deberá incluir

en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración de un informe separado de acuerdo con el apartado siguiente, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.

Será de obligado cumplimiento que el informe sobre la información no financiera deba ser presentado como punto separado del orden del día para su aprobación en la junta general de accionistas de las sociedades.

El Gobierno podrá establecer por vía reglamentaria, respetando los principios recogidos en esta Ley, indicadores clave para cada materia del estado de información no financiera.

La información incluida en el estado de información no financiera será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación.

7. Se entenderá que una sociedad cumple con la obligación de elaborar el estado de información no financiera consolidado regulado en el apartado anterior si emite un informe separado, correspondiente al mismo ejercicio, en el que se indique de manera expresa que dicha información forma parte del informe de gestión, se incluya la información que se exige para dicho estado y se someta a los mismos criterios de aprobación, depósito y publicación que el informe de gestión. Las sociedades podrán publicar en el Portal de la Responsabilidad Social del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social la información no financiera contenida en el informe de gestión.

8. La información contenida en el informe de gestión consolidado en ningún caso justificará su ausencia en las cuentas anuales consolidadas cuando esta información deba incluirse en éstas de conformidad con lo previsto en esta Sección y las disposiciones que la desarrollan.

9. Sin perjuicio de los requisitos de divulgación aplicables al estado de información no financiera consolidado previstos en esta Ley, este informe se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un período de cinco años.

[...]

§ 3

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007
Última modificación: 30 de enero de 2021
Referencia: BOE-A-2007-19884

La disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autoriza al Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la propia Ley.

El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia, formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y de la decisión en el marco antes descrito de armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos.

Adicionalmente, de acuerdo con la disposición final primera de la Ley 16/2007, el Gobierno debe aprobar un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES) que tenga en consideración las especiales características de estas empresas. Con el objetivo de conseguir una mejor sistemática normativa, se ha considerado conveniente que sea otro real decreto el que apruebe el citado texto, que tienen la posibilidad de aplicar todas aquellas empresas que, no quedando excluidas de su ámbito subjetivo, puedan formular sus cuentas anuales empleando los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria.

La disposición final primera de la Ley 16/2007 prevé asimismo la aprobación de las normas complementarias del Plan General de Contabilidad. En particular, esta habilitación motivará en el corto plazo una revisión de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

En relación con el proceso seguido en la elaboración del Plan General de Contabilidad, cabe resaltar la creación de un grupo y de varios subgrupos de trabajo a través de las Resoluciones de 12 de julio de 2005 y de 22 de septiembre de 2005, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tuvieron el encargo de elaborar un documento que sirviera de base para la reforma del Plan General de Contabilidad. El objetivo fundamental perseguido en la composición de este grupo y subgrupos de trabajo fue lograr la adecuada representación de los diferentes colectivos relacionados con la información económico-financiera. Adicionalmente, ha de destacarse que, a efectos de valorar su idoneidad y

adecuación con el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en el Código de Comercio, el proyecto normativo fue sometido al Consejo de Contabilidad en su reunión celebrada el día 10 de julio de 2007, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad reunido el día 28 junio de 2007.

El Plan General de Contabilidad se estructura en cinco partes, que van precedidas de una Introducción en la que se explican las características fundamentales del Plan General y sus principales diferencias con el Plan de 1990.

Desde un punto de vista formal el nuevo Plan General de Contabilidad mantiene, por tanto, la estructura de su antecesor. La amplia aceptación del Plan General de Contabilidad de 1990 ha sido la causa que justifica esta decisión, bajo la consideración de que con ello se facilitará el aprendizaje y uso de los nuevos criterios.

Entrando en el contenido de la norma cabe señalar que, la primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, recoge los documentos que integran las cuentas anuales así como los requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Asimismo, se definen los elementos de las cuentas anuales. En definitiva, esta primera parte constituye la base que debe soportar y dar cobertura a las interpretaciones de nuestro Derecho mercantil contable, otorgando el necesario amparo y seguridad jurídica a dicha tarea en desarrollo de lo previsto en los artículos 34 y siguientes del Código de Comercio.

La segunda parte, normas de registro y valoración, desarrolla los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte. En ella se recogen los criterios de registro y valoración de las distintas transacciones y elementos patrimoniales de la empresa desde una perspectiva general. Esto es, considerando las transacciones que usualmente realizan las empresas sin descender a los casos particulares, cuyo adecuado tratamiento contable parece más lógico que se resuelva, como hasta la fecha, mediante las resoluciones que vaya aprobando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en ejecución de la competencia atribuida por la disposición final primera de la Ley 16/2007.

La tercera parte, cuentas anuales, incluye en primer lugar las normas de elaboración de las cuentas anuales en las que se recogen las reglas relativas a su formulación, así como las definiciones y explicaciones aclaratorias del contenido de los documentos que las integran. A continuación de estas normas de elaboración, se recogen los modelos, normales y abreviados, de los documentos que integran las cuentas anuales. La inclusión en el Plan General de Contabilidad de estos modelos abreviados, tiene su razón de ser para aquellos sujetos contables excluidos del ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES y para aquellos otros que voluntariamente prefieran aplicar directamente el Plan General de Contabilidad.

La cuarta parte, cuadro de cuentas, contiene los grupos, subgrupos y cuentas necesarios, debidamente codificados en forma decimal y con un título expresivo de su contenido, sin perjuicio, evidentemente de que con este cuadro de cuentas no se intentan agotar todas las situaciones que ciertamente se producirán en el mundo empresarial. El cuadro de cuentas, en aras de que la normalización contable española alcance el necesario grado de flexibilidad, seguirá sin ser obligatorio en cuanto a la numeración de las cuentas y denominación de las mismas, si bien constituye una guía o referente obligado en relación con las partidas de las cuentas anuales.

La quinta parte, definiciones y relaciones contables, incluye las definiciones de distintas partidas que se incorporarán en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de cambios en el patrimonio neto, así como las de cada una de las cuentas que se recogen en dichas partidas, incluyendo los principales motivos de cargo y abono de las cuentas.

En su redacción se ha seguido la técnica empleada en el Plan General Contable de 1990, incidiendo en su componente explicativo, con la finalidad de facilitar la aplicación del Plan General de Contabilidad, dada la incorporación al mismo de transacciones, elementos patrimoniales y criterios contables nuevos.

La parte de definiciones y relaciones contables no será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración, que desarrollen lo previsto en la segunda parte relativa a normas de registro y valoración, o sirva para su interpretación

y sin perjuicio, como se indicaba anteriormente, del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

El Plan que ahora se aprueba, sustituye al aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y de acuerdo con lo previsto en el artículo dos de este real decreto, es de aplicación obligatoria para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de las especialidades que para las entidades financieras se establecen en su normativa contable específica, manteniéndose intactas en el nuevo marco las competencias de regulación que en materia contable tienen atribuidas los centros, organismos o instituciones supervisores del sistema financiero.

Tal y como se ha indicado anteriormente, el Gobierno ha aprobado simultáneamente a este Plan General de Contabilidad un Plan General de Contabilidad de PYMES que podrán aplicar aquellas empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelos abreviados y no se encuentren excluidas de su ámbito de aplicación. Esta regulación exige contemplar los criterios a seguir en el supuesto de que el crecimiento de la empresa le lleve en un momento posterior a superar los límites fijados en nuestra legislación mercantil para elaborar dichos documentos. La disposición adicional única de este real decreto contiene la regulación aplicable para cubrir estas situaciones así como aquellas que se originen por el paso de los criterios específicos aplicables por las empresas de menor dimensión relativos al gasto por impuesto sobre sociedades y operaciones de arrendamiento financiero, a los criterios normales incluidos en el Plan General de Contabilidad. En ambos casos, el ajuste en el balance originado por el registro y valoración de los elementos patrimoniales conforme a lo dispuesto en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deberá contabilizarse, con carácter general, en una partida de reservas voluntarias.

El presente real decreto contiene también el régimen transitorio para la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad, que contempla la aplicación retroactiva de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, con determinadas excepciones, y una serie de particularidades relativas a las combinaciones de negocios. Asimismo se prevén ciertos casos en los que se prohíbe la aplicación retroactiva del Plan. En definitiva, se trata de una regulación similar a la recogida en la Norma Internacional de Información Financiera número 1 adoptada en Europa, pero incidiendo en una mayor simplicidad de los tratamientos contables previstos en la norma internacional. En este sentido merecen destacarse dos cuestiones. En primer lugar, el alto grado de convergencia con el que nuestro país afronta la armonización con las normas internacionales de contabilidad, ha llevado a otorgar a los sujetos contables la opción de mantener las valoraciones que resultaban de los criterios aplicados hasta la fecha, lo cual implicará que en muchos casos, sólo sean necesarios pequeños ajustes para afrontar la adaptación. En segundo lugar, y en esta línea de simplificación, la disposición transitoria cuarta prevé que en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el nuevo Plan, sea voluntaria la presentación de cifras comparativas del ejercicio anterior con los nuevos criterios.

La disposición transitoria quinta mantiene, con carácter general, la vigencia de las adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación del presente real decreto, en todo lo que no se opongan a la legislación contable vigente, haciendo una especial referencia a las adaptaciones a entidades no mercantiles. Asimismo, se establece una especialidad para las empresas que elaboren las cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en las normas de adaptación del Plan a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y para las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas. Esta disposición mantiene en vigor también el régimen transitorio aplicable contablemente a la exteriorización de los compromisos por pensiones, así como las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas en lo que se refiere a la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos, las cuales podrán seguir aplicándose hasta el 31 de diciembre de 2009.

Adicionalmente y siempre y cuando no se opongan a lo dispuesto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad, se mantienen en vigor las resoluciones aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la necesidad de proceder a su revisión en un breve espacio de tiempo.

Por otra parte, para las empresas que con anterioridad a la primera aplicación del Plan hayan elaborado cuentas anuales consolidadas de acuerdo con los Reglamentos comunitarios que adoptan las normas internacionales de información financiera, se admitirán con carácter general las valoraciones incluidas en dichas cuentas, siempre que los criterios que han llevado a las mismas sean equivalentes a los del Plan General de Contabilidad.

También se ha considerado adecuado perfilar en la disposición transitoria séptima los criterios aplicables en relación con las referencias realizadas a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, recogidas en las normas de registro y valoración, hasta en tanto éstas sean objeto de modificación en el proceso de reforma contable.

Por último, en las disposiciones finales, se recogen las competencias establecidas en la legislación vigente, sobre adaptación y desarrollo del Plan General de Contabilidad.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 16 de noviembre de 2007,

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación del Plan.*

Se aprueba el Plan General de Contabilidad, cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. *Obligatoriedad del Plan.*

El Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Disposición adicional única. *Ajustes derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad.*

Al inicio del primer ejercicio en el que la empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microempresas, el Plan General de Contabilidad se aplicará de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad se creará en la memoria un apartado específico con la denominación «Aspectos derivados de la transición al Plan General de Contabilidad», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

Disposición transitoria primera. *Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.

b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.

c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.

d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas.

Disposición transitoria segunda. *Excepciones a la regla general de primera aplicación.*

1. La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:

a) Las diferencias de conversión acumuladas que surjan en la primera aplicación de la norma de registro y valoración 11.^a 2 «Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación», podrán contabilizarse directa y definitivamente en las reservas voluntarias.

b) Tampoco será obligatoria la aplicación retroactiva de la norma de registro y valoración 17.^a «Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio».

c) La empresa podrá designar en la fecha a que corresponda el balance de apertura un instrumento financiero en la categoría de «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» siempre y cuando en dicha fecha cumpla los requisitos exigidos en los apartados 2.4 ó 3.3 de la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros». También podrán incluirse en la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento» los activos financieros que en la fecha del balance de apertura cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2.2 de la citada norma.

d) Las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura.

Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.

e) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.^a 1 y 10.^a 1.

2. La aplicación retroactiva de los nuevos criterios está prohibida en los siguientes casos:

a) Si una empresa dio de baja activos o pasivos financieros no derivados, conforme a las normas contables anteriores, no se reconocerán aunque lo exija la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros», a menos que deban recogerse como resultado de una transacción o acontecimiento posterior.

b) Las coberturas que no cumplan las condiciones para serlo no podrán contabilizarse como tales, excepto si la empresa señaló una posición neta como partida cubierta y, antes de la fecha del balance de apertura, ha designado como partida cubierta una partida individual de tal posición neta. Si con anterioridad a dicha fecha, la empresa hubiese designado una operación como de cobertura, pero esta no satisficiera las condiciones

establecidas en la norma de registro y valoración 9.^a 6 para ser considerada altamente eficaz, aplicará lo dispuesto en esta norma para las coberturas que dejen de ser eficaces.

c) Estimaciones. En el balance de apertura, salvo evidencia objetiva de que se produjo un error, las estimaciones deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día.

d) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas. La empresa aplicará los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.

Disposición transitoria tercera. *Reglas específicas en relación con las combinaciones de negocios.*

En la elaboración del balance de apertura, se tomarán en consideración las siguientes reglas en relación con las combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la fecha de su elaboración:

1. Se reconocerán todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en esas combinaciones, con las siguientes salvedades:

a) Los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos, no reconocidos en el balance de la empresa adquirente de acuerdo con las normas contables anteriores, y que tampoco cumplen todas las condiciones para ello en las cuentas individuales de la empresa adquirida según las normas del Plan General de Contabilidad.

En caso de que procediera el reconocimiento, los activos (diferentes del fondo de comercio) y los pasivos, previamente no reconocidos, se valorarán según los criterios del presente Plan General de Contabilidad que hubieran resultado de aplicación en dicho momento en el balance individual de la empresa adquirida.

b) No obstante, no se reconocerán los activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja conforme a las normas anteriores, según se señala en el apartado 2.a) de la disposición transitoria segunda.

c) Como consecuencia de lo anterior cualquier cambio resultante se cargará o abonará contra reservas, a menos que proceda del reconocimiento de un inmovilizado intangible previamente incluido en el fondo de comercio, en cuyo caso el ajuste que proceda, neto del efecto impositivo, se hará reduciendo éste.

2. No se incluirán los elementos que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activo o pasivo según las normas del Plan General de Contabilidad, realizando los ajustes de la siguiente forma:

a) Los inmovilizados intangibles reconocidos anteriormente que no cumplan las condiciones de reconocimiento de la norma de registro y valoración 5.^a «Inmovilizado intangible» se ajustarán en el balance de apertura contra el fondo de comercio.

b) El resto de los ajustes se realizará contra reservas.

3. No se modificarán las valoraciones realizadas en los activos y pasivos de las empresas participantes en la combinación de negocios, salvo que en aplicación de las normas incluidas en este apartado procediese el reconocimiento o baja de algún elemento patrimonial.

En particular, el valor contable de los inmovilizados intangibles que de acuerdo con los nuevos criterios tengan una vida útil indefinida, será su valor en libros en la fecha de cierre del último balance en que se aplique el Plan General de Contabilidad de 1990, siendo igualmente obligatorio lo dispuesto en la letra f), del apartado 4, de esta disposición.

4. El importe del fondo de comercio será su importe en libros en la fecha del balance de apertura, según las normas anteriores, tras realizar los ajustes siguientes:

a) Se reducirá o eliminará su valor en libros, si lo exige el anterior apartado 1.

b) Se incrementará su valor en libros cuando sea exigido por el anterior apartado 2.

c) Cuando el evento o las condiciones de que dependiera cualquier contraprestación adicional en una combinación de negocios haya quedado resuelta antes de la fecha del balance de apertura, se ajustará el fondo de comercio por ese importe.

d) Cuando una contraprestación adicional previamente reconocida como pasivo no pueda ser valorada de forma fiable en la fecha del balance de apertura, o si su pago no resulta ya probable, se ajustará el valor en libros del fondo de comercio.

e) La empresa aplicará la norma de registro y valoración 6.^a a partir de la fecha del balance de apertura, con independencia de reconocer en dicha fecha, si procede, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las reservas y sin ajustar la amortización del fondo de comercio realizada con anterioridad.

f) La amortización acumulada del fondo de comercio se dará de baja contra el propio fondo de comercio. No obstante, en la memoria de las cuentas anuales deberá indicarse el importe contabilizado por la empresa en el momento en que se registró la combinación de negocios.

5. Los ajustes anteriores realizados en los activos y pasivos reconocidos afectarán a los impuestos diferidos.

Disposición transitoria cuarta. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad, se deberá incorporar la siguiente información:

1. A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

No obstante, la empresa podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al presente Plan General de Contabilidad, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de este real decreto. En este caso, además de incluir en memoria una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, se cuantificará el impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto y en los resultados de la empresa. En particular, se incluirá:

a) Una conciliación del patrimonio neto en la fecha del balance de apertura del ejercicio precedente.

b) Una conciliación del patrimonio neto y de los resultados referida a la fecha de cierre del último ejercicio en que resultaron de aplicación los criterios anteriores.

Las conciliaciones referidas en el presente apartado se realizarán con el suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos como consecuencia de la transición.

2. En cualquier caso, deberá suministrarse adicionalmente la siguiente información:

a) El valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en la categoría de «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» a que hace referencia el apartado 1.c) de la disposición transitoria segunda, así como su clasificación y valor contable en las cuentas anuales cerradas en la fecha de transición.

b) Si como consecuencia de los ajustes a realizar en la fecha de transición se reconoce o revierte una pérdida por deterioro del valor de los activos, la empresa deberá suministrar en la memoria la información requerida sobre este aspecto en el Plan General de Contabilidad.

3. Fecha de transición es la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el presente Plan General de Contabilidad, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior.

Disposición transitoria quinta. *Desarrollos normativos en materia contable.*

1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

2. Hasta que se aprueben las nuevas adaptaciones del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, se mantienen en vigor los criterios relativos a los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y los gastos financieros diferidos de financiación de activos del inmovilizado necesarios para llevar a cabo la actividad de abastecimiento y saneamiento de aguas, establecidos en la norma 7.3 de valoración contenida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a estas empresas, aprobadas ambas por Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998.

3. Se mantiene expresamente en vigor el régimen transitorio, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de diciembre de 1999, a aplicar contablemente en la exteriorización de los compromisos por pensiones regulada en el Reglamento sobre la Instrumentación de los Compromisos por Pensiones de las Empresas con los Trabajadores y Beneficiarios, aprobado por Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre.

4. Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2010.

Disposición transitoria sexta. *Empresas que se hayan incluido en cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las normas internacionales de información financiera adoptadas en la Unión Europea.*

Las empresas cuyos elementos patrimoniales se hayan integrado, previamente a la primera aplicación del presente Plan General de Contabilidad, en unas cuentas anuales consolidadas en las que se hayan aplicado las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Comisión Europea, podrán valorar los elementos patrimoniales de sus cuentas anuales individuales en el primer ejercicio en que resulte de aplicación el Plan General de Contabilidad, de acuerdo con los importes por los que se incluyan en las cuentas anuales consolidadas, excluidos los ajustes y eliminaciones inherentes a la consolidación y los efectos de la combinación de negocios derivados de la adquisición, siempre y cuando:

1. Los criterios valorativos aplicados sean equivalentes a los establecidos en el presente Plan General de Contabilidad y en las disposiciones de este real decreto.
2. La fecha de transición sea la fecha de balance de apertura del ejercicio anterior al primero en que resulte de aplicación el presente real decreto.
3. Esta opción se aplique de forma uniforme para todos los elementos patrimoniales de la empresa.

Disposición transitoria séptima. *Referencias a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el Plan General de Contabilidad.*

Las remisiones contenidas en el Plan General de Contabilidad a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, supondrán la aplicación de los criterios contenidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, hasta el momento en que éste se modifique.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Se deroga el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y las demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el presente real decreto.

Disposición final primera. *Habilitación para la aprobación de adaptaciones sectoriales.*

El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobará mediante orden ministerial las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad. Estas adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas de registro y valoración, como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Disposición final segunda. *Habilitación para la aprobación de adaptaciones por razón de sujeto.*

El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante orden ministerial, podrá adaptar las normas de registro y valoración, las normas de elaboración y la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

Disposición final tercera. *Habilitación para la aprobación de normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Estas normas deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Disposición final cuarta. *Plazo de aprobación de determinadas adaptaciones del Plan General de Contabilidad.*

En el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, el Ministro de Economía y Hacienda aprobará las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Disposición final quinta. *Título competencial.*

El presente real decreto tiene el carácter de desarrollo de la legislación mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución.

Disposición final sexta. *Entrada en vigor.*

La presente norma entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

INTRODUCCIÓN

I

1. Con la aprobación del Plan General de Contabilidad por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable.

Posteriormente, la incorporación de España a la hoy Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho comunitario derivado en materia contable, en adelante Directivas contables (la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas). El cauce legal y reglamentario empleados para alcanzar dicha convergencia fueron, respectivamente, la Ley 19/1989, de 25 de julio, y el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.

A partir de ese momento se incardina en el seno del Derecho Mercantil español un auténtico Derecho Contable que ha dotado a la información económico-financiera de un marcado carácter internacional, para lo cual, el Plan General de Contabilidad, de modo similar a lo sucedido en otros países, ha sido un instrumento básico de normalización.

La actividad normalizadora realizada en España hubiera quedado incompleta sin los desarrollos normativos que han sido impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en los que han colaborado la Universidad, los profesionales y otros expertos relacionados con la materia contable. Estos desarrollos normativos han venido tomando como referente los pronunciamientos de las organizaciones emisoras de criterios contables a nivel nacional e internacional. De igual modo, no cabe duda de que el empresariado español ha contribuido a cimentar la aceptación de la normalización contable mediante su aplicación.

2. En el año 2000, guiada por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, con independencia de su lugar de residencia y del mercado de capitales en el cual coticen, la Comisión Europea recomendó a las restantes instituciones comunitarias la conveniencia de exigir que las cuentas anuales consolidadas que elaboran las compañías cotizadas se formularan aplicando el cuerpo normativo contable constituido por las normas e interpretaciones emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) –International Accounting Standards Board (IASB)–.

El proceso de exigencia legal para aplicar en Europa normas contables elaboradas por un organismo privado requirió de un instrumento jurídico, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que definió el proceso de adopción por la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC//NIIF adoptadas), disponiendo la obligatoriedad de aplicar estas normas en las cuentas anuales consolidadas que elaboran las empresas con valores admitidos a cotización y que otorgó a los Estados miembros la competencia para tomar la decisión de permitir o requerir la aplicación directa de las NIC//NIIF adoptadas a las cuentas individuales de todas las sociedades, incluidas las cotizadas, y/o a las cuentas anuales consolidadas de los restantes grupos.

3. En nuestro país, el alcance de la decisión europea, fue analizado por la Comisión de Expertos creada por Orden Comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001, que elaboró un informe sobre la situación de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, publicado en el año 2002 y cuya principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas, considerándose que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los Reglamentos comunitarios.

En sintonía con esta reflexión, el legislador español mediante la disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mantuvo la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español.

4. Los cambios recomendados por la Comisión de Expertos se han materializado en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, Ley 16/2007), que ha introducido en el Código de Comercio, y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en este proceso de convergencia internacional, garantizando al mismo tiempo que la modernización de la contabilidad española no interfiera en el régimen jurídico de aspectos neurálgicos de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital social y la disolución obligatoria por pérdidas.

La disposición final primera de la Ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto el Plan General de Contabilidad con el objetivo de configurar un marco reglamentario acorde con los nuevos pilares ubicados a nivel legal, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las NIC//NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Asimismo, sobre la base de la importancia de las pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial español, la Ley habilita al Gobierno para aprobar como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, otro texto ajustado a las necesidades informativas de las pequeñas y medianas empresas. Las habilitaciones reglamentarias de carácter general se completan con la otorgada al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las adaptaciones sectoriales, y al propio Instituto para aprobar normas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y de sus normas complementarias.

5. Iniciado el trámite de aprobación por las Cortes Generales de la Ley 16/2007, de 4 de julio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procedió a trabajar en el borrador del nuevo Plan para que estuviese elaborado en el plazo más breve posible.

Para el desarrollo de esta tarea se constituyó una comisión de expertos y diversos grupos de trabajo específicos distribuidos por materias concretas, integrados por técnicos del propio Instituto, por profesionales y académicos que aportaron sus conocimientos y experiencia de gran utilidad, tanto desde una consideración global como referidas a operaciones particulares, aunando así la doble perspectiva teórica y pragmática plasmada en la dinámica evolutiva del mundo de los negocios.

De lo expuesto se deduce que el Plan General de Contabilidad, ajustado a las correspondientes disposiciones de la Ley 16/2007, de 4 de julio, es la obra de un conjunto muy amplio de expertos contables en cuya configuración se ha buscado conseguir un adecuado equilibrio en la participación de empresas en cuanto elaboradores de información, de usuarios de la misma, de profesionales expertos en contabilidad, así como de profesores universitarios de la materia y de representantes de la Administración Pública.

El nuevo texto debe valorarse tomando en consideración los siguientes aspectos. En primer lugar, su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que contienen las NIC//NIIF adoptadas, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos contables, sin perjuicio de la restricción de opciones que contempla el nuevo Plan frente a los Reglamentos Comunitarios, o de la aplicación de

criterios propios contenidos en las Directivas europeas como el de la activación de los gastos de investigación, lo que por otra parte, constituye una excepción y en ningún caso la regla general.

En segundo lugar, el carácter autónomo del Plan en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas, al margen de las reglas especiales inherentes al sector financiero que a su vez traen causa de la propia conformación del Derecho comunitario en esta materia.

Por último, la lógica consecuencia de que la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC//NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos, dado que esta alternativa que de conformidad con el Reglamento 1606/2002 también podría haber sido tomada por el legislador español, no ha sido la que finalmente ha prosperado en el proceso de debate interno que motivó la estrategia europea en materia contable. Y ello, sin perjuicio de que las NIC//NIIF adoptadas deban configurarse como el referente obligado de toda futura disposición que se incorpore al Derecho Contable español.

II

6. El Plan General de Contabilidad tiene una estructura muy similar a la de sus antecesores con la finalidad de mantener nuestra tradición contable en todos aquellos aspectos que no han de verse alterados por la introducción de los nuevos criterios. El cambio en el orden de sus contenidos simplemente responde a la conveniencia de ubicar la materia de mayor contenido sustantivo en las tres primeras partes, que son de aplicación obligatoria, reservando las dos últimas para las propuestas con un contenido amplio de aplicación voluntaria. En concreto, se divide en las siguientes partes:

- Marco Conceptual de la Contabilidad
- Normas de registro y valoración
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables

El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. Su incorporación al Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, la atribución al mismo de la categoría de norma jurídica, tiene como objetivo garantizar el rigor y coherencia del posterior proceso de elaboración de las normas de registro y valoración, así como de la posterior interpretación e integración del Derecho Contable.

De la lectura de la primera parte del nuevo Plan se desprende que la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables. Para reforzar esta exigencia, en el pórtico del Derecho Mercantil Contable se alzan los principios que deben guiar al Gobierno en su desarrollo reglamentario y a los sujetos contables en la aplicación que han de hacer de las normas. El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

El Marco Conceptual sigue reservando un lugar relevante a los principios incluidos en la primera parte del Plan de 1990, que no pierden su condición de columna vertebral del cuerpo normativo contable. Las dos novedades que se incorporan en este punto buscan por el contrario, profundizar en la consistencia teórica del modelo en su conjunto.

A tal efecto, el principio de registro y el de correlación de ingresos y gastos, siguiendo ese camino lógico deductivo que constituye el Marco Conceptual, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, y el principio del precio de adquisición se ha incluido en el apartado del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos, al considerar que precisamente la asignación de un valor es el último paso necesario antes de contabilizar toda transacción o hecho económico.

La segunda novedad es la ubicación del principio de prudencia en pie de igualdad con los restantes principios, lo que en ningún caso debe llevar a pensar que el modelo abandona la tutela de la solvencia patrimonial de la empresa frente a sus acreedores. Por el contrario, el registro de los riesgos deberá seguir realizándose desde la imparcialidad y objetividad exigida por el Plan de 1990 para el análisis de las obligaciones, de tal suerte que, con carácter general, no se han debido registrar en el pasado provisiones que no respondían a verdaderos riesgos de la empresa.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, ha dado nueva redacción al artículo 38 del Código de Comercio. La letra c) dispone que, excepcionalmente, cuando los riesgos que afecten a la empresa se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario, sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas.

En el nuevo modelo, las definiciones de los elementos de las cuentas anuales incluidas en el Marco Conceptual: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, constituyen una importante novedad. En particular, los pasivos se definen 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. Esta definición unida a la prevalencia del fondo sobre la forma condicionará el registro de algunos instrumentos financieros, que deberán contabilizarse como pasivos cuando a priori, desde un punto de vista estrictamente jurídico, pudieran tener la apariencia de instrumentos de patrimonio.

Otra novedad importante incluida en este apartado es la previsión de que determinados ingresos y gastos se contabilicen directamente en el patrimonio neto (mostrándose esta información en el estado de ingresos y gastos reconocidos) hasta que se produzca el reconocimiento, baja o deterioro del elemento con el que estén relacionados, momento en el que, con carácter general, se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Siguiendo el camino marcado por el Marco Conceptual, los elementos deben contabilizarse en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto de la empresa cuando sea probable la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y siempre que su valor pueda determinarse con fiabilidad. Todo ello, sin perjuicio de que en algunos casos, como determinadas provisiones, para obtener la mejor estimación de su importe, dicho análisis deba realizarse a partir de las probabilidades asignadas a los posibles escenarios o desenlaces del correspondiente riesgo.

El apartado 6 del Marco Conceptual recoge los criterios de valoración y algunas definiciones relacionadas que posteriormente son utilizados en las normas incluidas en la segunda parte, para atribuir el adecuado tratamiento contable a cada hecho económico o transacción: coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

De todos ellos, sin duda, la principal novedad es el valor razonable, que ahora se utiliza no sólo para contabilizar determinadas correcciones valorativas sino también para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en algunos elementos patrimoniales, tales como ciertos instrumentos financieros y otros elementos a los que se apliquen las reglas de la contabilidad de coberturas.

Por lo que se refiere a la valoración inicial, tanto en el nuevo modelo contable, como en el anterior, con carácter general, todos los elementos patrimoniales deben valorarse en el

momento inicial por su precio de adquisición, que en ocasiones se materializa expresamente en la norma como el valor razonable del elemento patrimonial adquirido y, en su caso, de la contrapartida entregada a cambio. Lógica consecuencia del principio de equivalencia económica que debe regir en todo intercambio comercial, en cuya virtud, el valor de los bienes o servicios entregados y el de los pasivos asumidos debe ser coincidente con el importe de la contraprestación recibida.

El Marco Conceptual concluye con la referencia a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. El nuevo marco normativo de la información financiera mantiene la estructura de fuentes de Derecho interno que incluía el Plan de 1990. No obstante, ante la coexistencia de dos bloques normativos en España, por una parte, un amplio Derecho comunitario derivado de directa aplicación (NIC//NIIF adoptadas por Europa) en las cuentas anuales consolidadas de los grupos con alguna sociedad con valores admitidos a cotización, y por otra parte el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el propio Plan General de Contabilidad aplicable en las cuentas individuales de las empresas españolas, es necesario reflexionar sobre cuál es el papel que juega el marco comunitario.

En este escenario de razonamiento, a la entrada en vigor del nuevo Plan, este texto y sus disposiciones de desarrollo siguen constituyendo un cuerpo normativo obligatorio para las empresas incluidas en su ámbito de aplicación, si bien los criterios incluidos en las adaptaciones sectoriales, Resoluciones del ICAC y demás normas de desarrollo mantienen su vigencia exclusivamente en la medida en que no se opongan a la nueva regulación contable de rango superior. Cualquier aspecto que no pueda ser interpretado a la vista de los contenidos normativos de la Ley y del Reglamento, incluidas las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC, deberá ser tratado en las cuentas anuales individuales de las empresas aplicando criterios coherentes con el nuevo contexto normativo en materia contable, pero sin que ello suponga en ningún caso una aplicación directa de las normas internacionales adoptadas por la Unión Europea, dado que su extensión a las cuentas anuales individuales no parece haber sido el objetivo del Legislador.

Y ello, sin perjuicio obviamente de que en sintonía con la filosofía que preside la reforma, el elenco normativo que desarrolló el Plan de 1990, adaptaciones sectoriales y Resoluciones del ICAC, será modificado y ampliado tomando como marco normativo de referencia el acervo comunitario integrado por los Reglamentos adoptados por la Comisión Europea.

7. La segunda parte del Plan General de Contabilidad comprende las normas de registro y valoración. Los cambios introducidos responden a una doble motivación: en primer lugar, armonizar la norma española en gran medida con los criterios contenidos en las NIC//NIIF adoptadas mediante Reglamentos de la Unión Europea y en segundo lugar, agrupar en el Plan General de Contabilidad los criterios que desde 1990 se han introducido en las sucesivas adaptaciones sectoriales con la finalidad de mejorar la sistemática de la norma. A continuación se detallan las principales novedades.

En el inmovilizado material se incorpora, formando parte del precio de adquisición, el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos. La provisión que debe contabilizarse como contrapartida del inmovilizado se actualizará cada año por el efecto financiero ocasionado por el descuento, sin perjuicio de la revisión del importe inicial que pueda traer causa de una nueva estimación del coste de dichos trabajos, o del tipo de descuento aplicado. En ambos casos, el ajuste motivará al inicio del ejercicio en que se produzca, tanto la revisión del valor del activo como de la provisión.

El tratamiento de las provisiones para grandes reparaciones también experimenta un cambio en el nuevo marco contable. En la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.

Siguiendo con el análisis de los cambios, merece destacarse que el nuevo Plan General de Contabilidad, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la

opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de entrar en funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso.

La última modificación relevante en esta norma se produce en el criterio para contabilizar las permutas de inmovilizado material. Se diferencian las permutas de carácter comercial de las que no lo son, identificando las primeras por el indicio de que los flujos de caja esperados del activo recibido difieren significativamente de los del entregado, bien porque la configuración de los citados flujos difiere o bien porque el valor subjetivo para la empresa del bien recibido es mayor que el del entregado, convirtiéndose por tanto este último desde un punto de vista económico en un medio de pago. A partir de este razonamiento, cuando la permuta tiene naturaleza comercial, la norma dispone que deberá contabilizarse el correspondiente resultado siempre y cuando pueda obtenerse un valor fiable del valor razonable del elemento entregado o, en su caso, del recibido.

Por lo que se refiere a la valoración posterior, la reforma no introduce grandes cambios, ni en el criterio de valoración del inmovilizado material, ni en el criterio para registrar la amortización de los bienes, ni en la contabilización de los deterioros del valor (provisiones por depreciación en el Plan de 1990). No obstante, se produce un desarrollo pormenorizado de las técnicas adecuadas para calcular las pérdidas de valor asistemáticas del activo. En particular, se introduce el concepto de unidad generadora de efectivo, definida como el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo, sirviendo dicho concepto de base para calcular el deterioro del valor de ese grupo de activos, siempre y cuando no pueda calcularse el deterioro elemento a elemento.

Respecto al registro de los inmovilizados intangibles en el balance, se exige adicionalmente a los criterios de reconocimiento de todo activo (estar controlado por la empresa, cumplir los requisitos de probabilidad y gozar de una valoración fiable), que el activo sea identificable, por ser separable o por haber surgido de derechos legales o contractuales.

En esta materia, un importante cambio del nuevo Plan es la previsión de que puedan existir inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, los cuales no se amortizarán, sin perjuicio de que si se comprueba que su valor se ha deteriorado, se registrará la correspondiente pérdida. Mención particular merece el fondo de comercio, que no será objeto de amortización, debiendo someterse, al menos anualmente, a un test de deterioro. En caso de que de esta comprobación se derive una corrección valorativa, ésta tendrá carácter irreversible, debiendo incluirse en la memoria determinada información del proceso de cálculo, en el que se deberá prestar especial cautela a que los fondos de comercio generados internamente por la empresa con posterioridad a la fecha de adquisición, no se activen de forma indirecta.

Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de cambios en el patrimonio neto total, formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio.

Otra novedad relevante que se ha incorporado en esta norma es la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede debidamente acreditada por la empresa. Por su parte, los gastos de investigación mantienen el mismo tratamiento que les otorgaba el Plan de 1990, aunque las normas internacionales adoptadas en Europa exigen con carácter general su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengan, permitiendo no obstante el registro de los gastos de investigación cuando son identificados como un activo de la empresa adquirida en una combinación de negocios. El Plan General de Contabilidad, en sintonía con la Cuarta Directiva, asume este tratamiento incluso cuando su origen no trae causa de la citada combinación, siempre y cuando gocen de proyección económica futura.

Determinados contratos de arrendamiento u otras operaciones de naturaleza similar, se han convertido en los últimos años en fórmulas de financiación habituales de las empresas españolas. Así, junto a los contratos de arrendamiento financiero en sentido estricto,

regulados en el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, han proliferado otra serie de contratos que bajo la forma de arrendamientos operativos, en sustancia, son asimilables desde un punto de vista económico a los primeros.

Por ello, la norma de arrendamientos tiene como objetivo precisar el tratamiento contable de estas operaciones que, salvo en lo que respecta a la naturaleza del activo, con carácter general, no debería constituir novedad alguna, dado que la doctrina administrativa ha venido integrando en las letras f) y g) de la norma de valoración 5.^a del Plan de 1990, aquellos contratos en los que se produce una transferencia de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes o derechos subyacentes.

La calificación de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, sí que constituye una novedad en el nuevo Plan. Para incluir un elemento del activo no corriente o un grupo enajenable de elementos patrimoniales en esta categoría, deberán cumplirse una serie requisitos enfocados a su disponibilidad inmediata y alta probabilidad de venta.

La principal consecuencia de esta nueva clasificación es que dichos activos no se amortizan. En cuanto a su presentación, deberán mostrarse en el balance dentro del activo corriente dado que su valor en libros se prevé recuperar a través de su enajenación y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa. Adicionalmente, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, se deberá incorporar determinada información dentro del margen de las operaciones discontinuadas, en relación con los grupos clasificados como mantenidos para la venta que constituyan una actividad interrumpida (en particular, grupos enajenables que constituyan una línea de negocio o un área geográfica significativa o empresas dependientes adquiridas con la finalidad de venderlas).

8. La norma 9.^a de instrumentos financieros junto a la norma que regula las denominadas «Combinaciones de negocios» constituye sin lugar a dudas la novedad más relevante del nuevo Plan General de Contabilidad.

El principal cambio estriba en que el nuevo texto no afronta la valoración de los activos y pasivos financieros desde la perspectiva de su naturaleza, rendimiento fijo o variable, sino tendiendo en cuenta la gestión desplegada por la empresa sobre estos elementos patrimoniales.

A tal efecto, el conjunto de activos financieros se clasifica en aras de su valoración en las carteras de: préstamos y partidas a cobrar (en la que se incluyen los clientes), inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros mantenidos para negociar, otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y activos financieros disponibles para la venta.

Por su parte, los pasivos financieros se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: débitos y partidas a pagar (fundamentalmente, proveedores), pasivos financieros mantenidos para negociar y otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Asimismo, dejando al margen las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, los préstamos y partidas a cobrar y las inversiones en títulos representativos de deuda que la empresa decida mantener hasta el vencimiento, otro aspecto que debe resaltarse es la extensión del valor razonable a todos aquellos activos financieros cuyo valor razonable puede determinarse con fiabilidad.

Este cambio de contenidos y enfoque contable tiene su reflejo en la propia estructura de la norma, que viene a agrupar las normas de valoración 8.^a a 12.^a del Plan de 1990. A pesar del cambio realizado, las operaciones que ordinariamente realizan la generalidad de las empresas, créditos y débitos que surgen de las operaciones de tráfico, apenas experimentan variación, siendo destacables como principales modificaciones la obligatoriedad de valorar a valor razonable los activos clasificados en la cartera de negociación (aquellas inversiones que mantengan las empresas con una clara voluntad de proceder a su venta en el corto plazo) así como los activos disponibles para la venta, cuyas variaciones de valor deberán registrarse, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias y directamente en el patrimonio neto, imputándose en este último caso a resultados cuando se produzca la baja o deterioro de la inversión.

Un tercer cambio relevante en este ámbito es el reconocimiento, valoración y presentación como pasivos, con carácter general, de todos aquellos instrumentos financieros con apariencia de instrumentos de patrimonio que a la luz del fondo de los acuerdos entre emisor y tenedor representen una obligación para la empresa; en particular de determinadas acciones rescatables y acciones sin voto. Asimismo y en la medida en que el tratamiento de estas operaciones debe ser coherente, cuando dichos instrumentos se califiquen como pasivos, lógicamente su remuneración no podrá tener la calificación contable de dividendo sino de gasto financiero.

Por último, cabe señalar que en el nuevo Plan también se modifica el tratamiento contable de las operaciones con acciones o participaciones propias. La variación que se pueda producir entre su precio de adquisición y el importe recibido como contraprestación en el momento de la venta, se registrará directamente en los fondos propios de la empresa, con la finalidad de mostrar el fondo económico de estas operaciones, que constituyen devoluciones o aportaciones al patrimonio neto de los socios o propietarios de la empresa.

La norma de instrumentos financieros recoge en sus dos últimos apartados una serie de casos particulares y el tratamiento de las coberturas contables. Estos apartados han incorporado el contenido mínimo que se ha valorado como necesario para dotar de seguridad jurídica a los posteriores desarrollos normativos que hayan de realizarse de estas materias. En concreto, las coberturas contables habrán de ser objeto de un desarrollo más pormenorizado a través de la correspondiente Resolución del ICAC.

9. Otra norma de valoración y registro que ha experimentado modificaciones importantes es la que regula la moneda extranjera.

Cuando una empresa se implanta en el extranjero a través de una sucursal, o bien cuando radicada en España, de modo excepcional, opera mayoritariamente en una moneda distinta del euro, desde una perspectiva estrictamente económica, las diferencias de cambio de sus partidas en moneda extranjera no se originan frente al euro sino frente a la moneda de su entorno económico, que con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus productos y se satisfagan los gastos en los que incurra.

No obstante, la obligatoriedad de presentar las cuentas anuales en euros, exige que una vez reconocido el efecto derivado del tipo de cambio en moneda extranjera, la empresa deba reconocer el efecto de conversión de su moneda funcional al euro. Para ello, la norma dispone que las diferencias de conversión se contabilicen directamente en el patrimonio neto dado que las partidas denominadas en moneda funcional no se convertirán en euros en el corto plazo y, en consecuencia, no afectarán a los flujos de efectivo de la empresa. Los criterios para determinar la moneda funcional y, en su caso, para realizar la conversión al euro serán detallados en las normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas que se aprueben en desarrollo del Código de Comercio.

La norma de moneda extranjera también incorpora al Plan General de Contabilidad los términos de partida monetaria y no monetaria, utilizados en la norma internacional de referencia, NIC n.º 21 adoptada en la Unión Europea y en nuestro país en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En cualquier caso, la principal novedad en esta materia, es el cambio de criterio en el tratamiento de las diferencias de cambio positivas en partidas monetarias (tesorería, préstamos y partidas a cobrar, débitos y partidas a pagar e inversiones en valores representativos de deuda), que en el nuevo Plan se contabilizarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la puesta en pie de igualdad del principio de prudencia respecto a los otros principios, y del consecuente tránsito a un tratamiento simétrico de todas las diferencias de cambio: positivas y negativas.

La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, la doctrina contable administrativa, extendió el tratamiento del efecto impositivo a otras operaciones (algunas de las que se agrupan en el nuevo Plan bajo la denominación de «Combinaciones de negocios»: operaciones de fusión y aportación no dineraria de las acciones de una sociedad representativas de la mayoría de los derechos de voto).

A partir de esta evolución de la doctrina, puede afirmarse que en el momento de abordar la reforma del efecto impositivo en el actual Plan, partiendo de un enfoque distinto (en el cálculo de las diferencias que darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos se

toma como referente el balance de la empresa), las cuentas anuales mostrarán una imagen similar a la que deberían mostrar como resultado de una correcta aplicación de los criterios anteriores. El cambio se justifica en la búsqueda de coherencia con un Marco Conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a unas normas de registro y valoración que otorgan preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general.

También destaca como novedad respecto al Plan de 1990 la diferenciación que se hace entre gasto/ingreso por impuesto corriente (del que formarán parte las diferencias permanentes del Plan de 1990) y gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, con la finalidad de adecuar la norma española a la terminología empleada por las normas internacionales adoptadas en Europa.

Respecto a su presentación en las cuentas anuales, hay que señalar que, con carácter general, el gasto/ ingreso por impuesto sobre sociedades se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias salvo que esté asociado con un ingreso/gasto registrado directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso, con la finalidad de que la correspondiente partida del patrimonio neto luzca neta del efecto impositivo, lógicamente el gasto/ingreso por impuesto debe reconocerse directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos. Por su parte, el efecto impositivo que surja en el reconocimiento inicial de las denominadas «Combinaciones de negocios»: aumentará el valor del fondo de comercio. La variación posterior de los activos y pasivos por impuesto diferido asociados a los elementos patrimoniales contabilizados en la «Combinación» lucirá, con carácter general, en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de ingresos y gastos reconocidos de conformidad con las reglas generales.

La norma que regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios incluye un nuevo criterio para contabilizar las permutas de bienes o servicios por operaciones de tráfico, de tal suerte que el precio de adquisición, interpretado sobre la base de los nuevos postulados recogidos en el Marco Conceptual, llevará al reconocimiento de resultados positivos en estas operaciones, siempre y cuando los bienes o servicios permutados no sean de similar naturaleza y valor.

Otra novedad importante del Plan General de Contabilidad en las operaciones comerciales es la incorporación de los descuentos por pronto pago concedidos a clientes, estén o no incluidos en factura, como un componente más (con signo negativo) del importe neto de la cifra de negocios quedando, en consecuencia, excluidos del margen financiero de la empresa. En coherencia con este nuevo criterio, los descuentos por pronto pago concedidos por los proveedores, estén o no incluidos en factura, se contabilizan minorando la partida de aprovisionamientos.

Desde los primeros años de aplicación del anterior Plan, se han suscitado dudas acerca de cuándo debía entenderse que se produce el devengo de los ingresos originados en determinadas operaciones de venta. Las numerosas cláusulas que hoy en día se incorporan a los contratos que instrumentan estas operaciones, hacen difícil identificar en algunas ocasiones el momento en que se produce la corriente real de los bienes y servicios. Con la finalidad de resolver estas dudas, el nuevo Plan General de Contabilidad hace explícitos los requisitos que deberá cumplir toda transacción para que haya de contabilizarse el correspondiente ingreso, quedando concretados los criterios que se desprendían del Plan de 1990 en aras de dotar al modelo de mayor seguridad jurídica. Por ejemplo, se explicita el requisito referente a la transferencia que ha de producirse de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de la transmisión jurídica, el cual ya se había venido configurando desde la doctrina administrativa como una condición indispensable para proceder a registrar el resultado en el transmitente y el activo en el adquirente. Adicionalmente, el análisis que a estos efectos exige la norma internacional adoptada en la Unión Europea requiere el cumplimiento de otras circunstancias que se recogen en el nuevo Plan General de Contabilidad.

También en esta línea didáctica o explicativa de la norma, se incorpora al nuevo Plan una precisión que desarrolla el principio de fondo sobre forma por la que se exige

individualizar las transacciones englobadas en una sola operación o considerar varias transacciones individuales en su conjunto, cuando tras un previo análisis del fondo económico y jurídico de las mismas prevalezca su entidad individual o conjunta, respectivamente.

10. La norma 15.^a Provisiones y contingencias, aunque inspirada en la pérdida de prevalencia del principio de prudencia, no debe asociarse con la desaparición de provisiones de los balances de las entidades españolas. En concreto, la Resolución del ICAC del año 2002 sobre aspectos medioambientales ya incorporó al conjunto de nuestro modelo contable las principales cuestiones tratadas en la norma internacional de referencia en esta materia (NIC n.º 37 Provisiones y contingencias). En particular, la precisión de que toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación sea probable que origine una salida de recursos y su importe pueda medirse con fiabilidad; la distinción entre obligación legal, contractual, e implícita o tácita; el requisito del descuento financiero de su importe cuando el pago deba realizarse en el largo plazo; y el tratamiento contable de las compensaciones a recibir por un tercero en el momento de liquidar la obligación.

A tal efecto, cuando el importe del pasivo no pueda calcularse de forma fiable, ni siquiera por un importe mínimo, deberá informarse en la memoria en los términos descritos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad. Y ello, como ya se ha indicado, sin perjuicio del grado de indeterminación inherente al cálculo de toda provisión, en el que en numerosas ocasiones el requisito de que la salida de recursos sea probable, necesariamente deberá reconducirse a un cálculo del importe probable de la obligación.

Esta reflexión debe extenderse al tratamiento contable de las retribuciones a largo plazo al personal que comprenden las retribuciones post-empleo (pensiones, asistencia sanitaria una vez concluida la relación laboral y otras prestaciones por jubilación o retiro) así como cualquier otra retribución que suponga un pago diferido al trabajador por un plazo superior a 12 meses desde el momento en el que se presta el servicio, sin perjuicio de que las contribuciones que se realicen a entidades separadas tengan con carácter general periodos inferiores de pago.

En este sentido, la norma distingue entre retribuciones a largo plazo de aportación definida, en las que la empresa no retiene riesgos y el pasivo que pudiera figurar en el balance responderá exclusivamente a la cuota pendiente de aportar a la correspondiente entidad aseguradora o plan de pensiones. Y las restantes retribuciones que no cumplan estos requisitos, que son las denominadas de prestación definida.

En las retribuciones de prestación definida, la empresa deberá registrar el correspondiente pasivo porque retiene un riesgo al margen de que el compromiso con los trabajadores se haya instrumentado a través de un seguro colectivo o un plan de pensiones. Si la empresa ha exteriorizado el riesgo, el pasivo lucirá en el balance por el importe neto resultante de aplicar los criterios de cuantificación descritos en la norma. Por el contrario, cuando la empresa no haya exteriorizado el compromiso, el pasivo figurará en su balance por el valor actual actuarial de dichos compromisos, minorado por el coste de los servicios pasados no reconocidos.

Adicionalmente, se dispone que las diferencias originadas en el cálculo del pasivo o activo por la variación de las hipótesis actuariales en las retribuciones post-empleo de prestación definida, se reconozcan en las reservas voluntarias a través del estado de cambios en el patrimonio neto, de forma que se consigue aunar el objetivo de que los pasivos o activos queden perfectamente cuantificados en todo momento de acuerdo con la mejor información disponible, neutralizando al mismo tiempo el impacto en el resultado periódico de la empresa que originarían las inevitables fluctuaciones de las variables actuariales, en caso de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias las ganancias o pérdidas actuariales.

El Plan agrupa en la norma de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, el conjunto de operaciones en las que la empresa bien entrega como contraprestación sus propios instrumentos de patrimonio, bien una contraprestación en efectivo basada en el valor de los mismos. En particular, con este criterio se resuelve a nivel reglamentario el tratamiento contable de las operaciones de retribución al personal con instrumentos de patrimonio que tanto han proliferado en los últimos años, al amparo de la

regulación incluida en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Adicionalmente, por motivos de claridad y continuando con la tradición del Plan de 1990, se ha optado por reproducir también en el apartado 1.4 de la norma 2.^a. Inmovilizado material, el criterio fijado para los bienes recibidos en concepto de aportación no dinerario de capital, que han de valorarse por su valor razonable en el momento de la aportación.

Respecto a los cambios incorporados en la norma 18.^a. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, cabe diferenciar el tratamiento contable de los otorgados por los socios o propietarios de aquellos recibidos de terceros. Las subvenciones otorgadas por terceros, siempre que de acuerdo con los nuevos criterios sean no reintegrables, se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos, para posteriormente proceder a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad; en particular, cuando financien gastos, de forma correlacionada a su devengo. Hasta el momento en que no se cumplan las condiciones para considerarlas no reintegrables, dichas subvenciones deberán lucir en el pasivo.

En consecuencia, al margen de las novedades, se mantiene el criterio de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias en función de la finalidad para la que fueron concedidas, que reproduce el criterio que en desarrollo de la norma de valoración 20.^a del Plan de 1990, ya se incorporó con carácter general en determinadas adaptaciones sectoriales (entidades de asistencia sanitaria, entidades sin fines lucrativos, empresas vitivinícolas).

Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un «déficit»: quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la norma 18.^a, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1.

11. Las operaciones de adquisición de negocios pueden instrumentarse a través de distintas operaciones jurídicas: fusión, escisión, aportación no dineraria y compraventa de una unidad económica (entendida como el conjunto de activos y pasivos que constituyen un negocio), así como la aportación no dineraria o compraventa de las acciones que otorguen el control de una empresa. De todas ellas, las operaciones de fusión y escisión, a pesar de gozar de una consolidada doctrina administrativa, han sido las únicas que no llegaron a tener reflejo en una norma de carácter general.

El nuevo Plan subsana esta laguna de la normalización y dota al modelo contable y por consiguiente al tráfico empresarial, de la deseable seguridad jurídica. A tal efecto, la norma 19.^a regula las denominadas «Combinaciones de negocios»: entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

Cuando el grupo de trabajo inició sus cometidos se publicó por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC o IASB) una propuesta de modificación de la norma internacional que regula estas operaciones (NIIF 3. Combinaciones de negocios). A la vista de los cambios significativos que se incluían en determinados puntos se abrió un debate acerca de cuál debía ser el marco de referencia, la norma en vigor o su propuesta de modificación. Si bien en un primer momento se consideró conveniente optar por los criterios incluidos en el borrador de NIIF 3, teniendo en cuenta que en la actualidad el citado proyecto no ha sido aprobado, se ha optado finalmente por incluir en el Plan los criterios recogidos en la norma vigente adoptada por la Comisión Europea. Sin perjuicio de que en un futuro, tanto

ésta como las restantes disposiciones del nuevo Plan puedan ajustarse a las modificaciones que se recojan en el Derecho Contable comunitario si así se considera conveniente.

Las reglas que rigen el tratamiento contable de estas operaciones se recogen en el denominado «Método de adquisición» en cuya virtud, con carácter general, los activos adquiridos y los pasivos asumidos por la empresa adquirente se contabilizan por su valor razonable. Asimismo resalta el hecho de que el fondo de comercio no se amortiza y la eventual diferencia negativa que surja en la combinación se registra directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias en la fecha en que se toma el control del negocio adquirido.

Sin embargo, en sintonía con la norma europea, quedan fuera de este esquema general las operaciones de reestructuración que se realicen entre empresas del grupo, bajo la consideración de que en puridad, desde un punto de vista económico no se puede hablar de adquisición de un negocio, cuando con carácter previo a la unidad de «iure» fruto de la combinación ya existía un control económico e indirectamente jurídico por parte de quien ostenta la dirección del conjunto de las empresas pertenecientes al grupo.

El nuevo Plan General de Contabilidad se aborda con la vocación de dar cobertura jurídica al registro contable de las principales operaciones que realizan en la actualidad las empresas españolas. En consecuencia, a pesar de que la NIIF 3 adoptada en Europa excluye de su alcance y, por tanto, no regula el tratamiento contable de estas operaciones entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo, dado que la práctica empresarial pone de manifiesto la habitualidad con que se producen este tipo de transacciones, la norma 21.^a establece un tratamiento contable particular respecto a las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio.

El criterio fijado por el nuevo Plan para estas operaciones ha pretendido aunar las opiniones expresadas en el grupo constituido a tal efecto en el seno del ICAC, donde las opiniones se agrupaban fundamentalmente en dos posturas. Por una parte la de aquellos que prescindiendo del negocio jurídico que ampara estas operaciones, incluida por tanto la compraventa de instrumentos de patrimonio que confieren el control sobre una empresa, defendían que su registro debería llevar a mantener las valoraciones, en su caso, en términos consolidados, de los activos traspasados respecto a la que tenían dentro del grupo antes de formalizarse la operación. Otro sector, partiendo de la consideración de que el sujeto informante en las cuentas anuales individuales es la empresa, como entidad independiente del grupo del que pueda formar parte, abogaban porque la valoración de los elementos patrimoniales en las transacciones con empresas sometidas a una misma unidad de decisión ha de realizarse en las mismas condiciones que cuando se efectúan con un tercero, sin perjuicio de la información que ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales. En esta postura la propuesta consistía en no incorporar norma alguna que regulase estas transacciones, de forma coherente con la ausencia de especialidad defendida, considerándose que deben contabilizarse las mismas en sintonía con lo dispuesto con carácter general en la norma 19.^a Combinaciones de negocios.

El amplio debate que ha precedido la elaboración del Plan General de Contabilidad en este punto y la variedad de posiciones al respecto, puso de manifiesto que en última instancia en aras de garantizar la seguridad jurídica y la comparabilidad de la información económico-financiera derivada de estas operaciones, al margen de los diferentes enfoques y posicionamientos, lo verdaderamente relevante era la necesidad de otorgar un único criterio para su contabilización, cuestión que se ha resuelto al amparo de las dos características que desde una perspectiva jurídica y económica se considera que les dota de la particularidad inherente a toda regla especial.

En primer lugar, el hecho de que como contraprestación la empresa adquirente entregue sus propios instrumentos de patrimonio o, como en el caso de las fusiones simplificadas reguladas en el artículo 250 del TRLSA, no tenga la obligación de efectuar emisión alguna. Y en segundo lugar, la propia naturaleza del objeto de la operación; un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio que de forma directa y en bloque se transmiten de un sujeto contable a otro, sin que en esencia se produzca una variación en la unidad económica preexistente, la cual, en esencia, simplemente adopta una nueva organización o configuración legal.

Al amparo de este razonamiento, en ausencia de contraprestación en forma de títulos o ante la falta de un objeto directo como el descrito en la transacción, la norma deja fuera de

su alcance a las operaciones que adopten la forma jurídica de compraventa de un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan un negocio, así como a las operaciones de transmisión, incluida la aportación no dineraria de capital, de una cartera de instrumentos de patrimonio que otorguen el control sobre un negocio.

En definitiva, a la espera de que se clarifique el panorama normativo europeo en esta materia, la particular sucesión universal que concurre en estas operaciones es la que justifica el criterio contable incluido en el apartado 2.2 de la norma 21.^a, continuista por otra parte con la doctrina administrativa sobre la materia en desarrollo del Plan de 1990.

La norma de negocios conjuntos mantiene el criterio que hasta la fecha han venido aplicando las entidades que operan a través de las uniones temporales de empresas, principal exponente de colaboración empresarial, cuyo tratamiento contable, con vocación de generalidad, se incorporó al Plan General de Contabilidad mediante determinadas adaptaciones sectoriales (constructoras, sector eléctrico, etcétera).

En consecuencia, no se produce en esta materia ninguna innovación contable relevante, sino simplemente una mejora en la sistemática de la norma, al ubicar en el Plan el conjunto de operaciones que regularmente realizan las empresas, al margen del sector en el que desarrollen su actividad. Y ello, sin perjuicio de la evidente modificación terminológica que presenta la norma respecto al anterior Plan, encauzada por evidentes motivos de coordinación normativa, en las nuevas definiciones incluidas en los Reglamentos comunitarios en materia contable.

12. En la norma 22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, se modifica la regla aplicable a los cambios de criterio en el Plan de 1990.

En concreto, si bien se mantiene la regla de cuantificar de forma retroactiva el impacto en los activos y pasivos netos de la empresa, originado por el cambio de criterio contable o subsanación del error, la modificación consiste en la nueva obligación de presentar los efectos de estos cambios también de forma retroactiva. Esta exigencia derivada del acercamiento a las normas internacionales adoptadas, motiva que los ingresos o gastos resultantes del cambio de criterio o subsanación del error se contabilicen directamente en el patrimonio neto de la empresa; con carácter general, y salvo que el cambio o subsanación afecten a otra partida del patrimonio neto, en una cuenta de reservas voluntarias.

Por último, la norma de Hechos posteriores al cierre del ejercicio explicita los dos tipos de hechos que pueden presentarse después del cierre, en función de que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio o que se producen con posterioridad a dicho momento.

III

13. La tercera parte del Plan General de Contabilidad recoge tanto las normas de elaboración de las cuentas anuales, como los modelos, normales y abreviados, de los documentos que conforman las mismas, incluido el contenido de la memoria.

El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria son los documentos que integran las cuentas anuales. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado. Por tanto, la principal novedad, al margen del mayor desglose informativo que se requiere en las notas de la memoria, viene dada por la incorporación de estos dos nuevos documentos: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por las empresas españolas, y siguiendo con la tradición del Plan de 1990, se han elaborado unos modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de obligatoria aplicación, a diferencia de lo previsto en las NIC//NIIF adoptadas.

Desde un punto de vista general, también se puede citar como novedad, en sintonía con el criterio incluido en las normas internacionales adoptadas, el requerimiento de incluir también en la memoria de las cuentas anuales, información cuantitativa del ejercicio anterior, así como la necesidad de ajustar las cifras comparativas del periodo anterior, en la medida en que se produzcan ajustes valorativos derivados de cambios de criterios contables o errores. Adicionalmente a la información comparativa de índole numérica, si resulta relevante

para la comprensión de las cuentas anuales del ejercicio actual, la norma exige que también se incluya información descriptiva del periodo anterior.

Por último, se puede afirmar que los cambios que incorpora el modelo persiguen comunicar al usuario de las cuentas anuales, con la simple lectura de los estados principales, mayor información sobre la gestión que los administradores realizan de los recursos de la empresa.

Los elementos patrimoniales del balance se han clasificado en el activo, el pasivo y el patrimonio neto. En el patrimonio neto figurarán en subagrupaciones independientes, los fondos propios y las restantes partidas integrantes del patrimonio neto. Esta clasificación tiene como finalidad clarificar que la composición del patrimonio neto de la empresa, se encuentra constituida por los tradicionales fondos propios y por otras partidas que, de acuerdo con los nuevos criterios, pueden aparecer en los balances de las empresas, fundamentalmente la partida que contenga los ajustes por valor razonable que deban ser imputados directamente al patrimonio neto y que penden de pasar en años futuros por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los activos se clasifican en no corrientes y corrientes, de forma similar a la distinción establecida en el Plan de 1990 entre Inmovilizado y Circulante. En este sentido, el activo corriente comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y equivalentes. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

En la dirección de profundizar en el reflejo de la gestión de los recursos, el nuevo Plan dispone que los activos no corrientes mantenidos para la venta (con carácter general, elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, cuya enajenación esté prevista en los doce meses siguientes) y los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (activos y pasivos que se espera igualmente enajenar en dicho plazo de forma conjunta), figurarán en una partida específica dentro del activo y pasivo corriente (en este último caso, los pasivos que formen parte del citado grupo enajenable de elementos).

Para concluir con las principales novedades del balance sólo resta mencionar la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias) cuya presentación en el nuevo Plan se realiza minorando en todo caso la cifra de fondos propios. Igual criterio se aplica a los desembolsos pendientes de exigir sobre dichos instrumentos a la fecha de cierre, que pasan a minorar la cifra de capital. Y por último, el registro dentro del pasivo de las acciones, participaciones u otros instrumentos financieros que aún teniendo una forma jurídica propia de los instrumentos de patrimonio, atendiendo a la definición de los elementos y a sus términos y condiciones, constituyan obligaciones de la empresa.

La cuenta de pérdidas y ganancias es el documento que recoge el resultado contable del ejercicio, separando los ingresos y gastos imputables al mismo que se clasifican por naturaleza; en particular, los derivados de las variaciones de valor originadas por la regla del valor razonable, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el presente Plan General de Contabilidad.

Tres cambios merecen destacarse. En primer lugar el paso de un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias en forma de doble columna a otro vertical. En segundo lugar, la supresión del margen extraordinario, habiéndose tomado en consideración la prohibición contenida en las normas internacionales adoptadas de calificar como extraordinarias partidas de ingresos o gastos. Y por último, la separación en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del resultado de las operaciones continuadas del originado por las operaciones o actividades interrumpidas, definidas estas últimas, con carácter general, como aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes.

Pero sin duda, la gran novedad viene dada por la incorporación de los dos nuevos estados a las cuentas anuales. El estado de cambios en el patrimonio neto, se presenta en dos documentos:

- a) El estado de ingresos y gastos reconocidos y

b) el estado total de cambios en el patrimonio neto.

El estado de ingresos y gastos reconocidos recoge los ingresos y gastos devengados en el ejercicio y por diferencia el saldo global de los ingresos y gastos reconocidos, recogiendo diferenciadamente las transferencias que se hayan realizado durante el ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con los criterios fijados en las correspondientes normas de registro y valoración. Por su parte, el estado total de cambios en el patrimonio neto refleja el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio. Se incluirán por tanto, además del saldo de ingresos y gastos reconocidos, las demás variaciones en el patrimonio neto, entre las que se encuentran las que traigan causa de las operaciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa. así patrimonio neto, derivadas por ejemplo de la dotación de reservas en ejecución del acuerdo de distribución del resultado y los ajustes motivados por la subsanación de errores o cambios de criterio contable que, excepcionalmente, puedan producirse.

También se introduce como novedad el estado de flujos de efectivo, con el fin de mostrar la capacidad de generar efectivo o equivalentes al efectivo así como las necesidades de liquidez de la empresa debidamente ordenadas en tres categorías: actividades de explotación, inversión y financiación. Sin embargo, la pugna entre los intereses en conflicto que toda nueva exigencia informativa acarrea, transparencia frente a simplificación de las obligaciones contables, aspecto que lógicamente debe apreciarse ponderando esta exigencia con la dimensión de la empresa, se ha resuelto señalando que este documento no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado.

La memoria adquiere mayor relevancia e incorpora la obligación de facilitar información comparativa, incluso la de carácter descriptivo, en sintonía con los pronunciamientos de la NIC 1 adoptada por la Comisión Europea. En particular, este documento refuerza las exigencias informativas en materia de instrumentos financieros, combinaciones de negocios (dada la propia novedad de la norma) y partes vinculadas, esta última de gran relevancia para poder conocer la verdadera imagen fiel de las relaciones económicas y financieras de una empresa.

En relación con lo anterior, la definición de empresa del grupo, multigrupo y asociada desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales, se encuentra incluida en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte del Plan, que a su vez proyecta sus efectos sobre las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte. En particular, tendrán la calificación de empresas del grupo además de las empresas controladas directa o indirectamente en los términos descritos en el artículo 42 del Código de Comercio, aquellas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúan conjuntamente, y aquellas que se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. En consecuencia, la modificación introducida por la Ley 16/2007 en la redacción del artículo 42 del Código de Comercio que establece la definición de grupo a los efectos de delimitar la obligación de consolidar, no ha alterado la calificación que desde un punto de vista valorativo e informativo se recoge de las participaciones en el patrimonio de estas empresas en las cuentas anuales individuales.

Además de la información relevante sobre las operaciones que realicen estas empresas entre sí, en la memoria de las cuentas anuales individuales también se incluye la exigencia incorporada en la Ley 16/2007 sobre la información agregada de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultados del conjunto de las empresas domiciliadas en España y controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúan conjuntamente, y de aquellas que se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Por último merece destacarse la supresión del cuadro de financiación de la memoria sin perjuicio de la información que sobre los movimientos de fondos se exige en las normas de elaboración de las cuentas anuales.

14. La cuarta parte del Plan General de Contabilidad se refiere al cuadro de cuentas, que sigue la clasificación decimal. Como novedad respecto al Plan de 1990, el nuevo texto incorpora dos nuevos grupos, el 8 y el 9, para dar cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.

En consecuencia el grupo 9 propuesto en el Plan de 1990 para desarrollar la contabilidad interna debe quedar liberado para dar encaje a las nuevas relaciones contables. Las empresas que opten por la llevanza de una contabilidad analítica podrán utilizar el grupo 0.

El cuadro de cuentas amplía el contenido del texto de 1990, dando cobertura a las nuevas operaciones recogidas en la segunda parte del Plan. No obstante, como ya se indicaba en la introducción del Plan de 1990 nuevamente hay que advertir sobre la posibilidad de que el presente texto cuente con ciertas lagunas, debidas fundamentalmente a la imposibilidad de abarcar la variada casuística que rodea la actividad de muchas empresas, que en todo caso disponen de la facultad de cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello el Marco Conceptual y las reglas técnicas más afines deducidas de los principios y criterios que informan el Plan. Adicionalmente, la empresa deberá desagregar las cuentas al nivel adecuado de dígitos que posibilite el control y seguimiento de sus operaciones, así como el cumplimiento de la información exigida en las cuentas anuales.

15. La quinta parte se dedica a las definiciones y relaciones contables. Con carácter general, cada uno de los grupos, subgrupos y cuentas, son objeto de una definición en la que se recoge el contenido y las características más sobresalientes de las operaciones y hechos económicos que en ellos se representan.

Las relaciones contables propiamente dichas, de la misma forma que ya venía recogiendo el antiguo Plan, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma explícita en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en éste se establecen.

Tal y como ya expresaba el Plan de 1990, tanto la cuarta como la quinta parte son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. En particular, al igual que en el Plan de 1990, merece la pena destacar el carácter opcional del sistema especulativo propuesto para las relaciones contables de las cuentas de existencias.

IV

16. La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad exige una revisión de las adaptaciones sectoriales y de las Resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Sin embargo, hasta que se produzcan estos cambios dichas normas mantienen su vigencia salvo que de forma expresa se opongan a los nuevos criterios contenidos en el Plan.

Por otro lado, la experiencia de los últimos años ha revelado el carácter dinámico del modelo contable propuesto por las Instituciones comunitarias. A pesar de haberse producido en la Unión Europea una aprobación completa de los pronunciamientos emitidos por el IASB, el objetivo de convergencia que a su vez se ha fijado este organismo con las normas aprobadas por el Financial Accounting Standards Board (FASB) americano, es previsible que motive futuras modificaciones en los Reglamentos comunitarios. Ante este panorama, y sin perjuicio de la posible conveniencia de realizar en el futuro modificaciones del Plan General de Contabilidad, deberá valorarse que el conocimiento de la norma es un elemento imprescindible para lograr un alto nivel de cumplimiento, lo que hace aconsejable un cierto nivel de estabilidad. En consecuencia, en aras de proteger la seguridad jurídica que debe presidir toda actividad normalizadora, la probable revisión en el futuro del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo sólo deberían obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional, que a su vez fuesen el inevitable desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales.

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

3.º Principios contables.

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, 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. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

4.º Elementos de las cuentas anuales.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. Pasivos: 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.

3. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle.

5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º *Criterios de valoración.*

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

2. Valor razonable

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos

en su máximo y mejor uso o, alternativamente, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,

b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiéndose como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o

c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;

b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y

c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

De esta forma, se deduce una jerarquía en las variables utilizadas en la determinación del valor razonable y se establece una jerarquía de valor razonable que permite clasificar las estimaciones en tres niveles:

a) Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.

b) Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.

c) Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

En el valor razonable de un instrumento financiero deberá contemplarse, entre otros, el riesgo de crédito y, en el caso concreto de un pasivo financiero, se considerará el riesgo de incumplimiento de la empresa que incluye, entre otros componentes, el riesgo de crédito propio. Sin embargo, para estimar el valor razonable no deben realizarse ajustes por volumen o capacidad del mercado.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos patrimoniales que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

El valor razonable de un activo o pasivo, para el que no exista un precio cotizado sin ajustar de un activo o pasivo idéntico en un mercado activo, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo o pasivo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable.

3. Valor neto realizable

El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. Valor actual

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. Valor en uso

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

6. Costes de venta

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los

gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la empresa no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

1.^a Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.

1. Las normas de registro y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

2.^a Inmovilizado material.

1. Valoración inicial

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2. Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

1.3. Permutas

A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas

monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

1.4. Aportaciones de capital no dinerarias

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

2. Valoración posterior

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

2.2 Deterioro del valor

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables

efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Baja

Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

3.^a Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4.^a Inversiones inmobiliarias.

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5.^a Inmovilizado intangible.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.

1. Reconocimiento

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Fondo de comercio. Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

d) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

f) Otros inmovilizados intangibles. Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

1. Activos no corrientes mantenidos para la venta

La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y

b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:

b₁) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

b₂) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

b₃) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.

b₄) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.

El criterio de valoración previsto anteriormente no será aplicable a los siguientes activos, que, aunque se clasifiquen a efectos de su presentación en esta categoría, se rigen en cuanto a la valoración por sus normas específicas:

- a) Activos por impuesto diferido, a los que resulta de aplicación la norma relativa a impuestos sobre beneficios.
- b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados, que se rigen por la norma sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- c) Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

8.^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el

método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la norma sobre instrumentos financieros.

1.3. Contabilidad del arrendador

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 2.9 de la norma relativa a los instrumentos financieros.

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios

Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

9.^a Instrumentos financieros.

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros:

a) Activos financieros: efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 9^a de elaboración de las cuentas anuales; créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios; créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes; valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés; instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio; derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros u operaciones a plazo, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y; otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

b) Pasivos financieros: débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios; deudas con entidades de crédito; obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés; derivados con valoración desfavorable para la empresa: entre ellos, futuros u operaciones a plazo, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo; deudas con características especiales, y; otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o empresas que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

c) Instrumentos de patrimonio propio: todos los instrumentos financieros que se incluyen dentro de los fondos propios, tal como las acciones ordinarias emitidas o participaciones en el capital social.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.

b) No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.

c) Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las coberturas contables y de las transferencias de activos financieros, tales como los descuentos comerciales, operaciones de "factoring" y cesiones temporales y titulizaciones de activos financieros.

1. Reconocimiento.

La empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo, bien como emisor o como tenedor o adquirente de aquél.

2. Activos financieros.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero (un instrumento de deuda), o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

a) No sea un derivado y obligue o pueda obligar a recibir una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio.

b) Si es un derivado con posición favorable para la empresa, puede ser o será liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquellos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se incluirán en alguna de las siguientes categorías:

1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Activos financieros a coste amortizado.

3. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

4. Activos financieros a coste.

2.1 Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Un activo financiero deberá incluirse en esta categoría salvo que proceda su clasificación en alguna de las restantes categorías de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2.2, 2.3 y 2.4 de esta norma.

Los activos financieros mantenidos para negociar se incluirán obligatoriamente en esta categoría. El concepto de negociación de instrumentos financieros generalmente refleja compras y ventas activas y frecuentes con el objetivo de generar una ganancia por las fluctuaciones a corto plazo en el precio o en el margen de intermediación.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

a.1 Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).

a.2 Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

a.3 Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

Para los instrumentos de patrimonio que no se mantengan para negociar, ni deban valorarse al coste, la empresa puede realizar la elección irrevocable en el momento de su reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable directamente en el patrimonio neto.

En todo caso, una empresa puede, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como medido al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, y que en caso contrario se hubiera incluido en otra categoría, si haciéndolo elimina o reduce significativamente una incoherencia de valoración o

asimetría contable que surgiría en otro caso de la valoración de los activos o pasivos sobre bases diferentes.

2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

2.1.2 Valoración posterior.

Después del reconocimiento inicial la empresa valorará los activos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.2 Activos financieros a coste amortizado.

Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente cobros de principal e interés sobre el importe del principal pendiente son inherentes a un acuerdo que tiene la naturaleza de préstamo ordinario o común, sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

Así, sería consustancial con tal acuerdo un bono con una fecha de vencimiento determinada y por el que se cobra un tipo de interés de mercado variable, pudiendo estar sujeto a un límite. Por el contrario, no cumplirían esta condición los instrumentos convertibles en instrumentos de patrimonio neto del emisor; préstamos con tipos de interés variables inversos (es decir, un tipo que tiene una relación inversa con los tipos de interés del mercado); o aquellos en los que el emisor puede diferir el pago de intereses si con dicho pago se viera afectada su solvencia, sin que los intereses diferidos devenguen intereses adicionales.

La gestión de un grupo de activos financieros para obtener sus flujos contractuales no implica que la empresa haya de mantener todos los instrumentos hasta su vencimiento; se podrá considerar que los activos financieros se gestionan con ese objetivo aun cuando se hayan producido o se espere que se produzcan ventas en el futuro. A tal efecto, la empresa deberá considerar la frecuencia, el importe y el calendario de las ventas en ejercicios anteriores, los motivos de esas ventas y las expectativas en relación con la actividad de ventas futuras.

La gestión que realiza la empresa de estas inversiones es una cuestión de hecho y no depende de sus intenciones para un instrumento individual. Una empresa podrá tener más de una política para gestionar sus instrumentos financieros, pudiendo ser apropiado, en algunas circunstancias, separar una cartera de activos financieros en carteras más pequeñas para reflejar el nivel en que la empresa gestiona sus activos financieros.

Con carácter general, se incluyen en esta categoría los créditos por operaciones comerciales y los créditos por operaciones no comerciales:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa con cobro aplazado, y

b) Créditos por operaciones no comerciales: son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable, que proceden de operaciones de préstamo o crédito concedidos por la empresa.

2.2.1 Valoración inicial.

Los activos financieros clasificados en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que

equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual explícito, así como los créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.2.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

Cuando los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se modifican debido a las dificultades financieras del emisor, la empresa analizará si procede contabilizar una pérdida por deterioro de valor.

2.2.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o de un grupo de activos financieros con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, incluidos, en su caso, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales, que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones de valor por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

El reconocimiento de intereses en los activos financieros con deterioro crediticio seguirá las reglas generales, sin perjuicio de que de manera simultánea la empresa deba evaluar si dicho importe será objeto de recuperación y, en su caso, contabilice la correspondiente pérdida por deterioro.

2.3 Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Un activo financiero se incluirá en esta categoría cuando las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, y no se mantenga para negociar ni proceda clasificarlo en la categoría regulada en el apartado 2.2. de esta norma. También se incluirán en esta categoría las inversiones en instrumentos de patrimonio para las se haya ejercitado la opción irrevocable regulada en el apartado 2.1 anterior.

2.3.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.3.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

No obstante, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del valor medio ponderado por grupos homogéneos.

En el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarán de la misma forma dispuesta en el apartado 2.4.3. de esta norma.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.3.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o grupo de activos financieros incluidos en esta categoría con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o

b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en

ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

2.4 Activos financieros a coste.

En todo caso, se incluyen en esta categoría de valoración:

a) Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como estas quedan definidas en la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales.

b) Las restantes inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico, o no pueda estimarse con fiabilidad, y los derivados que tengan como subyacente a estas inversiones.

c) Los activos financieros híbridos cuyo valor razonable no pueda estimarse de manera fiable, salvo que se cumplan los requisitos para su contabilización a coste amortizado.

d) Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares.

e) Los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa.

f) Cualquier otro activo financiero que inicialmente procediese clasificar en la cartera de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando no sea posible obtener una estimación fiable de su valor razonable.

2.4.1 Valoración inicial.

Las inversiones incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.4.2 Valoración posterior.

Los instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por estos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Se aplicará este mismo criterio en los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa. Si además de un interés contingente se acuerda un interés fijo irrevocable, este último se contabilizará como un ingreso financiero en función de su devengo. Los

costes de transacción se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo participativo.

2.4.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, que para el caso de instrumentos de patrimonio se calcularán, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro de esta clase de activos se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, netas del efecto impositivo. En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada haya invertido a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto incluido en las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios del Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Con carácter general, el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto se podrá utilizar en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro.

El reconocimiento de las correcciones valorativas por deterioro de valor y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.5 Reclasificación de activos financieros.

Cuando la empresa cambie la forma en que gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo, reclasificará todos los activos afectados de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores de esta norma. La reclasificación de categoría no es un supuesto de baja de balance sino un cambio en el criterio de valoración.

A estos efectos, no son reclasificaciones los cambios derivados de las siguientes circunstancias:

a) Cuando un elemento que anteriormente era un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerado como tal.

b) Cuando un elemento pase a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero.

La reclasificación efectuada conforme al párrafo anterior se realizará de forma prospectiva desde la fecha de reclasificación, de acuerdo con los siguientes criterios.

2.5.1 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias a la de activos a coste amortizado, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasará a ser su nuevo valor en libros.

2.5.2 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se aplicarán las reglas relativas a los activos incluidos en esta categoría. El tipo de interés efectivo no se ajustará como resultado de la reclasificación.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición a valor razonable con cambios en patrimonio neto a la de coste amortizado, este se reclasificará a su valor razonable en esa fecha. Las ganancias y pérdidas acumuladas en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si se hubiera medido a coste amortizado desde su reconocimiento inicial.

2.5.3 Reclasificación de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. Para el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio no es posible la reclasificación.

Por el contrario, si la entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto a la de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable, pero la ganancia o pérdida acumulada directamente en el patrimonio neto se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias en esa fecha.

2.5.4 Reclasificación de las inversiones en instrumentos de patrimonio valoradas a coste a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias y al contrario.

Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de calificarse como tal, la inversión financiera que se mantenga en esa empresa se reclasificará a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias siempre que el valor razonable de las acciones pueda estimarse con fiabilidad, salvo que la empresa opte en ese momento por incluir la inversión en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

En tal caso, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación reconociendo cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencia entre el valor contable del activo previo a la reclasificación y el valor razonable, en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que la empresa ejerza la mencionada opción, en cuyo caso la diferencia se imputará directamente al patrimonio neto. Se aplicará este mismo criterio a las inversiones en otros instrumentos de patrimonio que puedan valorarse con fiabilidad.

Por el contrario, en el supuesto de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasará a ser su nuevo valor en libros.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

2.7 Baja de activos financieros.

Conforme a lo señalado en el Marco Conceptual de la Contabilidad, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de “factoring” en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las

titulizaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad unilateral del cesionario para transmitir dicho activo, íntegramente y sin imponer condiciones, a un tercero no vinculado. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el «factoring con recurso», las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulizaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

3. Pasivos financieros.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles, como serían determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

También se clasificará como un pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

a) No sea un derivado y obligue o pueda obligar a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.

b) Si es un derivado con posición desfavorable para la empresa, pueda ser o será liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquellos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los derechos, opciones o warrants para adquirir un número fijo de instrumentos de patrimonio propio de la empresa por un importe fijo en cualquier moneda son instrumentos de patrimonio, siempre que la empresa ofrezca dichos derechos, opciones o warrants de forma proporcional a todos los accionistas o socios de la misma clase de instrumentos de patrimonio. Si los instrumentos otorgan al tenedor la opción de liquidarlos mediante la entrega de los instrumentos de patrimonio o en efectivo por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o a un precio fijo, entonces cumplen la definición de un pasivo financiero.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se incluirán en alguna de las siguientes categorías:

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin perjuicio de lo anterior, las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

Se aplicará este mismo criterio en los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa. Los gastos financieros se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo, y los costes de transacción se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias con arreglo a un criterio financiero o, si no resultase aplicable, de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo participativo.

Adicionalmente, los pasivos financieros originados como consecuencia de transferencias de activos, en los que la empresa no haya cedido ni retenido sustancialmente sus riesgos y beneficios, se valorarán de manera consistente con el activo cedido en los términos previstos en el apartado 2.7.

3.1 Pasivos financieros a coste amortizado.

La empresa clasificará todos los pasivos financieros en esta categoría excepto cuando deban valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3.2, o se trate de alguna de las excepciones previstas en esta norma.

Con carácter general, se incluyen en esta categoría los débitos por operaciones comerciales y los débitos por operaciones no comerciales:

a) Débitos por operaciones comerciales: son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa con pago aplazado, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial, sino que proceden de operaciones de préstamo o crédito recibidos por la empresa.

Los préstamos participativos que tengan las características de un préstamo ordinario o común también se incluirán en esta categoría sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

3.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

3.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

3.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Son pasivos que se mantienen para negociar. Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

a.1 Se emita o asuma principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).

a.2 Sea una obligación que un vendedor en corto tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir, una empresa que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee).

a.3 Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

a.4 Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta designación, que será irrevocable, sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

b.1 Se elimina o reduce de manera significativa una incoherencia o «asimetría contable» con otros instrumentos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias; o

b.2 Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección, según se define en la norma 15ª de elaboración de las cuentas anuales.

c) Opcionalmente y de forma irrevocable, se podrán incluir en su integridad en esta categoría los pasivos financieros híbridos regulados en el apartado 5.1, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

Valoración inicial y posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Después del reconocimiento inicial la empresa valorará los pasivos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3.3 Reclasificación de pasivos financieros.

Una entidad no reclasificará pasivo financiero alguno. A estos efectos, no son reclasificaciones los cambios derivados de las siguientes circunstancias:

a) Cuando un elemento que anteriormente era un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerado como tal.

b) Cuando un elemento pase a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero.

3.4 Baja de pasivos financieros.

La empresa dará de baja un pasivo financiero, o parte del mismo, cuando la obligación se haya extinguido; es decir, cuando haya sido satisfecha, cancelada o haya expirado. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes o comisiones en que se incurra y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. Cualquier coste de transacción o comisión incurrida ajustará el importe en libros del pasivo financiero. A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes, entre otros casos, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último. Ciertas modificaciones en la determinación de los flujos de efectivo pueden no superar este análisis cuantitativo, pero pueden dar lugar también a una modificación sustancial del pasivo, tales como: un cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, la reexpresión del pasivo a una divisa distinta, un préstamo a tipo de interés fijo que se convierte en un préstamo participativo, entre otros casos.

En particular, la contabilización del efecto de la aprobación de un convenio con los acreedores que consista en una modificación de las condiciones de la deuda se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento. A tal efecto, el deudor, en aplicación de los criterios incluidos en los párrafos anteriores, realizará un registro en dos etapas:

a) Primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial),

b) Registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha; esto es, el tipo de interés incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio).

4. Instrumentos de patrimonio propio.

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Casos particulares.

5.1 Instrumentos financieros híbridos.

Los instrumentos financieros híbridos son aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente ni tiene una contraparte distinta al instrumento y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

A los efectos de esta norma se diferencian dos tipos de contratos híbridos:

- a) Contratos híbridos con un activo financiero como contrato principal.
- b) Otros contratos híbridos.

5.1.1 Contratos híbridos con un activo financiero como contrato principal.

La empresa aplicará los criterios generales establecidos en el apartado 2 de esta norma al contrato híbrido completo.

5.1.2 Otros contratos híbridos.

Se incluyen en esta categoría aquellos instrumentos híbridos que contienen uno o más derivados implícitos y un contrato principal que no es un activo financiero.

La empresa deberá contabilizar por separado el derivado implícito y el contrato principal si, y solo si:

- a) Las características y los riesgos económicos del derivado implícito no están relacionados estrechamente con los del contrato principal.
- b) Un instrumento financiero distinto con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado; y
- c) El contrato híbrido no se valora en su integridad a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (es decir, por ejemplo, un derivado que se encuentre implícito en un pasivo financiero valorado al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, no se separa).

El derivado implícito se contabilizará como tal y el contrato principal se contabilizará de acuerdo con la norma de registro y valoración correspondiente. Si no se cumplen los requisitos enumerados en el párrafo anterior para reconocer y valorar por separado el derivado implícito y el contrato principal, la empresa aplicará al contrato híbrido en su conjunto los criterios generales de registro y valoración.

No obstante, la empresa podrá designar, en su reconocimiento inicial y de forma irrevocable, todo el contrato híbrido como a valor razonable con cambios en resultados, evitando así la segregación del derivado o derivados implícitos, a menos que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) El derivado o derivados implícitos no modifiquen de manera significativa los flujos de efectivo que, de otra manera, habría generado el instrumento, o
- b) Al considerar por primera vez el instrumento híbrido, sea evidente que no esté permitida la separación del derivado o derivados implícitos, como sería el caso de una opción de pago anticipada implícita en un préstamo que permita a su tenedor reembolsar por anticipado el préstamo por aproximadamente su coste amortizado.

Si se requiere por esta norma que la empresa separe un derivado implícito pero no pudiera determinarse con fiabilidad el valor razonable de ese derivado implícito sobre la base de sus propias características, dicho valor se estimará por diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad; si ello tampoco es posible, ya sea en la fecha de adquisición o en otra posterior, la empresa tratará el contrato híbrido en su conjunto como un instrumento financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5.2 Instrumentos financieros compuestos.

Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.

b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.

c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

5.3 Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda, salvo que se puedan liquidar por diferencias y la entidad los designe como medidos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Esta designación solo es posible al inicio del contrato y siempre y cuando con ella se elimine o reduzca de forma significativa una «asimetría contable» que surgiría en otro caso por no reconocer ese contrato a valor razonable.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se mantengan con la intención de liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

Una opción emitida de compra o venta de un activo no financiero, que pueda ser liquidada por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, también se reconocerá y valorará según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados porque dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la empresa.

5.4 Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es aquel que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago al vencimiento de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.7 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

a) El importe que resulte de aplicar la norma relativa a provisiones y contingencias.

b) El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados.

La empresa que recibe la garantía (empresa avalada) contabilizará el coste del aval en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre

del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación. No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval.

5.5 Fianzas entregadas y recibidas.

En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debidamente, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.

Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.

Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.

6. Coberturas contables.

Una cobertura es una técnica financiera mediante la que uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable implica que, cuando se cumpla con los requisitos exigidos en la norma, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se contabilizarán aplicando los criterios específicos establecidos en ella en lugar de los fijados con carácter general.

En todo caso para que la empresa pueda aplicar una contabilidad de coberturas se deben cumplir todas las condiciones siguientes:

a) La relación de cobertura consta solo de instrumentos de cobertura y partidas cubiertas admisibles, conforme a lo dispuesto en los apartados siguientes.

b) La relación de cobertura se designa y documenta en el momento inicial, en cuyo momento también se debe fijar su objetivo y estrategia.

c) La cobertura debe ser eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera consistente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentada.

La empresa interrumpirá la contabilidad de coberturas de forma prospectiva solo cuando la relación de cobertura (o una parte de ella) deje de cumplir los criterios requeridos, después de tener en cuenta, en su caso, cualquier reequilibrio de la relación de cobertura; por ejemplo, cuando el instrumento de cobertura expire, se venda, se resuelva o se ejercite. Sin embargo, el registro y valoración de la cobertura no cesa en caso de que la empresa revoque la designación de la cobertura si se siguen cumpliendo el resto de los requisitos.

6.1 Instrumentos de cobertura.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas. No obstante, una opción emitida no podrá ser designada como instrumento de cobertura a menos que se designe para cubrir una opción comprada, incluyendo aquellas opciones compradas implícitas en otro instrumento financiero.

Igualmente, pueden designarse como instrumentos de cobertura los activos y pasivos financieros que no sean derivados, si se miden al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, el componente de riesgo de tasa de cambio de un activo financiero o de un pasivo financiero, que no sean derivados, puede ser designado como instrumento de cobertura.

La empresa puede designar como instrumento de cobertura una combinación de derivados o una proporción de estos y de no derivados o una proporción de estos, incluyendo aquellos casos en los que el riesgo o riesgos que surgen de algunos instrumentos de cobertura compensan los que surgen de otros.

6.2 Partidas cubiertas.

Podrán ser designadas como partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. Las transacciones previstas altamente probables solo pueden ser cubiertas cuando supongan una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podría afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

También podrá ser designada como partida cubierta una exposición agregada formada por la combinación de una exposición que pueda considerarse partida cubierta según el párrafo anterior y un derivado.

La partida cubierta puede ser una única partida, un componente de esta o un grupo de partidas, siempre y cuando se puedan valorar con fiabilidad.

La empresa solo podrá designar los siguientes componentes de una partida como partidas cubiertas:

a) Cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida atribuibles a un riesgo o riesgos específicos, siempre que, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, el componente de riesgo sea identificable por separado y medible con fiabilidad, incluyendo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta que estén por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (riesgo unilateral).

b) Uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados.

c) Los componentes de un importe nominal, es decir una parte específica del importe de una partida (por ejemplo, el cincuenta por ciento de los flujos de efectivo contractuales de un préstamo o los próximos flujos de efectivo, por importe de diez unidades monetarias, procedentes de las ventas denominadas en una moneda extranjera después de superarse las primeras veinte unidades monetarias).

Un grupo de partidas (incluyendo un grupo de partidas que constituye una posición neta) solo será admisible como partida cubierta si:

a) Está formado por partidas, incluyendo sus componentes, que individualmente sean admisibles como partidas cubiertas;

b) Las partidas del grupo se gestionan conjuntamente a efectos de la gestión del riesgo; y

c) En el caso de una cobertura de flujos de efectivo de un grupo de partidas cuyas variaciones en los flujos de efectivo no se espera que sean aproximadamente proporcionales a la variación global en los flujos de efectivo del grupo de forma que se generen posiciones de riesgo compensadas entre sí:

c.1) Se trata de una cobertura del riesgo de tipo de cambio; y

c.2) La designación de esa posición neta especifica el ejercicio en el que se espera que las transacciones previstas afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias, así como su naturaleza y volumen.

6.3 Documentación y eficacia de las coberturas contables.

La documentación de una relación de cobertura debe incluir la identificación del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, la naturaleza del riesgo que se va a cubrir

y la forma en que la empresa evaluará si la relación de cobertura cumple los requisitos de eficacia de la cobertura (junto con su análisis de las causas de ineficacia de la cobertura y el modo de determinar la ratio de cobertura).

Para que la cobertura se califique como eficaz se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura.
- b) El riesgo de crédito no debe ejercer un efecto dominante sobre los cambios de valor resultantes de esa relación económica; y
- c) La ratio de cobertura de la relación de cobertura contable, entendida como la cantidad de partida cubierta entre la cantidad de elemento de cobertura, debe ser la misma que la ratio de cobertura que se emplee a efectos de gestión. Es decir, la ratio de cobertura de la relación de cobertura es la misma que la resultante de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. No obstante, esa designación no debe reflejar un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y del instrumento de cobertura que genere una ineficacia de cobertura, independientemente de que esté reconocida o no, que pueda dar lugar a un resultado contable contrario a la finalidad de la contabilidad de cobertura.

Cumplido el requisito de eficacia de la cobertura, la parte del instrumento de cobertura que no se utilice para cubrir un riesgo se contabilizará de acuerdo con los criterios generales. La parte del instrumento de cobertura que se ha designado como cobertura eficaz, podrá incluir una parte ineficaz residual siempre que no refleje un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento. Esta parte ineficaz será igual al exceso de la variación del valor del instrumento de cobertura designado como cobertura eficaz sobre la variación del valor de la partida cubierta.

Si una relación de cobertura deja de cumplir el requisito de eficacia de la cobertura relativo a la ratio de cobertura, pero se mantiene inalterado el objetivo de gestión del riesgo para esa relación de cobertura designada, la empresa ajustará la ratio de cobertura de dicha relación de forma que cumpla de nuevo los criterios requeridos a lo que se denominará en esta norma reequilibrio.

El reequilibrio significa que, a efectos de la contabilidad de coberturas, una vez iniciada una relación de cobertura la empresa debe ajustar las cantidades del instrumento de cobertura o de la partida cubierta en respuesta a los cambios que afectan a la ratio de cobertura correspondiente. Habitualmente, ese ajuste refleja cambios en las cantidades del instrumento de cobertura y de la partida cubierta que se utilicen a efectos de gestión.

El ajuste de la ratio de cobertura puede hacerse de distintas formas:

- a) Se puede aumentar la ponderación de la partida cubierta (con lo que al mismo tiempo se reduce la ponderación del instrumento de cobertura), bien aumentando el importe de la partida cubierta, bien disminuyendo el importe del instrumento de cobertura.
- b) Se puede aumentar la ponderación del instrumento de cobertura (con lo que al mismo tiempo se reduce la ponderación de la partida cubierta), bien aumentando el importe del instrumento de cobertura, bien disminuyendo el importe de la partida cubierta.

Los cambios en el importe se refieren a cambios en las cantidades que formen parte de la relación de cobertura. Por consiguiente, las disminuciones del importe no significan necesariamente que las partidas o transacciones dejen de existir, o que deje de esperarse que tengan lugar, sino que no forman parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, la disminución del importe del instrumento de cobertura puede dar lugar a que la empresa mantenga un derivado, pero solo parte de este siga siendo un instrumento de cobertura de la relación de cobertura. En ese caso, la parte del derivado que deje de formar parte de la relación de cobertura se contabilizaría al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a menos que se designe como instrumento de cobertura en una relación de cobertura diferente.

6.4 Tipos de cobertura y registro contable.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo concreto que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo).

Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando la partida cubierta sea un compromiso en firme no reconocido o un componente de este, el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta con posterioridad a su designación se reconocerá como un activo o un pasivo, y la ganancia o pérdida correspondiente se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las modificaciones en el importe en libros de las partidas cubiertas que se valoren a coste amortizado implicarán la corrección, bien desde el momento de la modificación, bien (como tarde) desde que cese la contabilidad de coberturas, del tipo de interés efectivo del instrumento.

b) Cobertura de flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a la totalidad o a un componente de un activo o pasivo reconocido (tal como la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable), o a una transacción prevista altamente probable (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera), y que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias. La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de flujos de efectivo o como una cobertura de valor razonable.

La pérdida o ganancia del instrumento de cobertura, en la parte que constituya una cobertura eficaz, se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Así, el componente de patrimonio neto que surge como consecuencia de la cobertura se ajustará para que sea igual, en términos absolutos, al menor de los dos valores siguientes:

b.1) La pérdida o ganancia acumulada del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura.

b.2) El cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta (es decir, el valor actual del cambio acumulado en los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos) desde el inicio de la cobertura.

Cualquier pérdida o ganancia restante del instrumento de cobertura o cualquier pérdida o ganancia requerida para compensar el cambio en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con el párrafo anterior, representará una ineficacia de la cobertura que obligará a reconocer en el resultado del ejercicio esas cantidades.

Si una transacción prevista altamente probable cubierta da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción prevista cubierta relativa a un activo no financiero o un pasivo no financiero pasa a ser un compromiso en firme al cual se aplica la contabilidad de coberturas del valor razonable, la empresa eliminará ese importe del ajuste por cobertura de flujos de efectivo y lo incluirá directamente en el coste inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Se aplicará este mismo criterio en las coberturas del riesgo de tipo de cambio de la adquisición de una inversión en una empresa del grupo, multigrupo o asociada.

En el resto de los casos, el ajuste reconocido en patrimonio neto se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado del ejercicio (por ejemplo, en los ejercicios en que se reconozca el gasto por intereses o en que tenga lugar una venta prevista).

No obstante, si el ajuste reconocido en patrimonio neto es una pérdida y la empresa espera que todo o parte de esta no se recupere en uno o más ejercicios futuros, ese importe que no se espera recuperar se reclasificará inmediatamente en el resultado del ejercicio.

c) Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

10.^a Existencias.

1. Valoración inicial

Los bienes, servicios y otros activos comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2. Coste de producción

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3. Métodos de asignación de valor

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4. Coste de las existencias en la prestación de servicios

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Excepción a la regla general de valoración.

Como excepción a la regla general, los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una «asimetría contable» que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable. En tal caso, la variación de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

11.^a Moneda extranjera.

1. Transacciones en moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

1.1. Valoración inicial

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

1.2. Valoración posterior

1.2.1. Partidas monetarias

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.3.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2.2. Partidas no monetarias

1.2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

No obstante, si se tratase de empresas extranjeras que se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, los citados valores a considerar deberán resultar de estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión. Los ajustes se realizarán de acuerdo con los criterios incluidos sobre «Ajustes por altas tasas de inflación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Se considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- a) La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.
- b) La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.

c) Las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.

d) Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o

e) Los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

1.2.2.2. Partidas no monetarias valoradas a valor razonable

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro.

Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto.

Cuando una empresa española sea partícipe en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente según se definen en la norma relativa a negocios conjuntos y la moneda funcional de esos negocios no sea el euro, se seguirán los procedimientos de conversión a moneda de presentación indicados anteriormente. Para los negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas en el apartado primero de esta misma norma. Estos mismos criterios serán aplicables a las sucursales de la empresa en el extranjero.

12.^a Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

13.^a Impuestos sobre beneficios.

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3. Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada

y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración al que hace referencia el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un ajuste a la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

5. Empresarios individuales

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios.

1. Aspectos comunes.

Una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.

c) Determinar el precio de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.

d) Asignar el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.

e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será el importe asignado a la obligación contractual satisfecha.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerán ingresos en las permutas de elementos homogéneos como las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos empresas con el objetivo de ser más eficaces en su labor comercial de entregar el producto a sus respectivos clientes.

2. Reconocimiento.

La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

En el caso de las obligaciones contractuales que se cumplen en un momento determinado, los ingresos derivados de su ejecución se reconocerán en tal fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se contabilizarán como existencias.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2.1 Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo.

Se entenderá que la empresa transfiere el control de un activo (con carácter general, de un servicio) a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangibles o intangibles) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

2.2 Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo. Por ejemplo, la empresa puede haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y este no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que este lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.

e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría al cliente obtener el control del activo.

3. Valoración.

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

No formarán parte de los ingresos los impuestos que gravan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el

impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

La empresa tomará en cuenta en la valoración del ingreso la mejor estimación de la contraprestación variable si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la citada contraprestación.

Por excepción a la regla general, la contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias, en forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos, solo se reconocerá cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

- a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o
- b) La obligación que asume la empresa en virtud del contrato y a la que se ha asignado parte o toda la contraprestación variable ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

15.^a Provisiones y contingencias.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

16.^a Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma.

1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida

Las retribuciones a largo plazo al personal tendrán el carácter de aportación definida cuando consistan en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada – como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones –, siempre que la empresa

no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida darán lugar a un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida

Las retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida. En este caso, el importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Asimismo, en su caso, se minorará en el importe procedente de costes por servicios pasados todavía no reconocidos en los términos indicados en esta norma. Todas las variaciones en los importes anteriores que se produzcan en el ejercicio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo aquellas que conforme se señala en los párrafos siguientes se deban imputar directamente en el patrimonio neto.

Si de la aplicación del párrafo anterior surgiese un activo, su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados. Cualquier ajuste que proceda realizar por este límite en la valoración del activo, vinculado a retribuciones post-empleo, se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y compatibles entre sí.

Se entenderán por activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la empresa sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados. Tales activos no pueden retornar a la empresa salvo cuando los activos remanentes para cumplir con todas las obligaciones sean suficientes. Cuando se trate de pólizas de seguros, la entidad aseguradora no debe ser una parte vinculada de la empresa según se define en la norma 15.^a de elaboración de cuentas anuales. Cuando los activos los posea un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados, no pueden ser instrumentos financieros intransferibles emitidos por la empresa.

La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, debida a pérdidas y ganancias actuariales se imputará en el ejercicio en el que surja, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como reservas. A estos efectos, las pérdidas y ganancias actuariales son exclusivamente las variaciones que se producen como consecuencia de cambios en las hipótesis actuariales o de diferencias entre los cálculos previos realizados con base en las hipótesis actuariales utilizadas y los sucesos efectivamente ocurridos.

Si la empresa puede exigir a una entidad aseguradora, el pago de una parte o de la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por prestación definida, resultando prácticamente cierto que dicha entidad aseguradora vaya a reembolsar alguno o todos de los desembolsos exigidos para cancelar dicha obligación, pero la póliza de seguro no cumple las condiciones para ser un activo afecto, la empresa reconocerá su derecho al reembolso en el activo que, en los demás aspectos se tratará como un activo afecto. En particular este derecho se valorará por su valor razonable.

Los costes por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida post-empleo o por una mejora en las condiciones del mismo, serán reconocidas como gasto y se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de la siguiente forma:

a) Si se trata de derechos irrevocables, el gasto se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata.

b) Si se trata de derechos revocables, el gasto se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma lineal en el periodo medio que resta hasta que los derechos por

servicios pasados sean irrevocables. No obstante, si de acuerdo con lo dispuesto en esta norma surgiera un activo, los derechos revocables se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata, salvo que se produzca una reducción en el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, en cuyo caso se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata el exceso sobre tal reducción.

Los costes por servicios pasados surgidos en cualquier otro tipo de retribución a largo plazo al personal se reconocerán inmediatamente como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias por su valor actual.

17.^a Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

2. Valoración

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2. Valoración

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3. Criterios de imputación a resultados

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

19.^a *Combinaciones de negocios.*

1. *Ámbito y normas de aplicación.*

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma. En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa, en los términos regulados en el apartado 2.5 de esta norma.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.
- c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras a) y b) anteriores, deberá aplicarse el método de adquisición descrito en el apartado siguiente de esta norma.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras c) y d) anteriores, la empresa inversora, en sus cuentas anuales individuales, valorará la inversión en el patrimonio de otras empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas empresas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros. En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables.

Salvo en los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción. En los supuestos de adquisición inversa, la citada diferencia se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa absorbente o beneficiaria adquirida, sin perjuicio de su posterior eliminación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2.

2. Método de adquisición.

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta norma.

En particular, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

2.1 Empresa adquirente

Empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. A los efectos de la presente norma, se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, que como consecuencia de la combinación se escinde de la entidad en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Para identificar la empresa que adquiere el control se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Si bien, como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

d) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Para formarse un juicio sobre cuál es la empresa adquirente, se considerará de forma preferente el criterio incluido en la letra a), o, en su defecto, el recogido en la letra b).

Puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital. A los efectos de esta norma, estas operaciones se denominan adquisiciones inversas, debiéndose tener en cuenta los criterios incluidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio, con las necesarias adaptaciones por razón del sujeto que informa.

2.2 Fecha de adquisición

La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.

En las adquisiciones inversas, los efectos contables de la fusión o escisión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la adquirente legal, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta prima de emisión o asunción, y los ingresos y gastos de la empresa adquirente lucirán en las cuentas anuales de la sociedad absorbente o beneficiaria de la escisión desde el inicio del ejercicio económico.

En cualquier caso, la eficacia de la fusión o escisión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción o escisión, y por tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta la fecha en que las sociedades que participan en la fusión o escisión se extingan, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con lo expuesto anteriormente y las precisiones que se realizan a continuación. En particular, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

b) Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que hace referencia el párrafo tercero de este apartado. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación.

Una vez inscrita la fusión o escisión la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

c) En las adquisiciones inversas los criterios incluidos en las letras anteriores se aplicarán de la siguiente forma:

c.1) En el supuesto descrito en la letra a), las cuentas anuales de la sociedad adquirente legal no incluirán los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza. La sociedad adquirente, absorbida legal, no formulará cuentas anuales en la medida que sus activos y pasivos, así como sus ingresos, gastos y flujos de efectivo desde el inicio del ejercicio económico deberán lucir en las cuentas anuales de la sociedad adquirida, absorbente legal.

c.2) En el supuesto descrito en la letra b), las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión descritos en el párrafo cuarto de este apartado. Una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad absorbente legal mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en la letra c.1), circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Estas reglas también serán aplicables para el caso de la cesión global de activos y pasivos, con las necesarias adaptaciones.

2.3 Coste de la combinación de negocios

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.

b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el apartado 2.4.c.4) de la presente norma.

En ningún caso formarán parte del coste de la combinación, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

Los restantes honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo. Si no lo están, en el caso particular de la fusión y escisión, dicho importe será el valor atribuido a las acciones o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la correspondiente ecuación de canje.

Cuando el valor contable de los activos entregados por la adquirente como contraprestación no coincida con su valor razonable, en su caso, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias el correspondiente resultado de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma sobre permutas del inmovilizado material.

2.4 Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se reconocerán y valorarán aplicando los siguientes criterios:

a) Criterio de reconocimiento.

1. Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir la definición de activo o pasivo incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, y ser parte de lo que la adquirente y adquirida intercambian en la combinación de negocios, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales.

En particular, si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo, del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

2. En la fecha de adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de acuerdo con lo dispuesto en las restantes normas de registro y valoración, considerando los acuerdos contractuales, condiciones económicas, criterios contables y de explotación y otras condiciones pertinentes que existan en dicha fecha.

Sin embargo, por excepción a lo previsto en el párrafo anterior, la clasificación de los contratos de arrendamiento y otros de naturaleza similar, se realizará sobre la base de las condiciones contractuales y otras circunstancias existentes al comienzo de los mismos o, si las condiciones han sido modificadas de forma que cambiarían su clasificación, en la fecha de dicha modificación, que puede ser la de adquisición.

b) Criterio de valoración.

La adquirente valorará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad.

c) Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración.

No obstante lo anterior, en el reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las siguientes reglas:

1. Los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma sobre activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán y valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

3. Los activos y pasivos asociados a retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición, así como las ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la citada fecha.

4. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración, que no puede ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo

previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo se valorará deduciendo la diferencia negativa, inicialmente calculada, del importe de su valor razonable. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

5. Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

6. La adquirente valorará un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible sobre la base del periodo contractual que reste hasta su finalización, con independencia de que un tercero considerase en la determinación de su valor razonable las posibles renovaciones contractuales.

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

2.5 Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

2.6 Contabilidad provisional

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que reconozca la adquirente después de la fecha de adquisición pueden ser el resultado de información adicional que la adquirente obtenga después de esa fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de valoración. Por ejemplo, si se pacta una contraprestación contingente en función de los beneficios que se obtengan en los próximos tres ejercicios, en la fecha de adquisición la empresa adquirente deberá calcular la mejor estimación del citado importe, que será ajustado un año más tarde considerando la información existente en esa fecha sobre los resultados de la entidad.

Sin embargo, los cambios en la contraprestación contingente que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de adquisición, tales como alcanzar un precio por acción determinado

o un hito concreto en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de valoración.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- a) Los ajustes al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos se considerarán realizados en la fecha de adquisición.
- b) El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos o al coste de la combinación.
- c) La información comparativa incorporará los ajustes.

Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, solo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables. Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo señalado en la citada norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

2.7 Combinaciones de negocios realizadas por etapas

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

En estos casos, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por diferencia entre los siguientes importes:

- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida, y
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado 2.4.

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá en la partida 14.b) o 16.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con anterioridad, la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, los ajustes de valoración pendientes de ser imputados al resultado del ejercicio se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se presume que el coste de la combinación de negocios es el mejor referente para estimar el valor razonable en la fecha de adquisición, de cualquier participación previa en la empresa adquirida. En caso de evidencia en contrario, se utilizarán otras técnicas de valoración para determinar el valor razonable de la citada participación.

2.8 Registro y valoración de las transacciones separadas

Adquirente y adquirida pueden tener una relación previa a la combinación de negocios o pueden iniciar un acuerdo separado de la combinación de negocios de forma simultánea a ésta. En ambos casos la adquirente identificará las transacciones separadas que no formen parte de la combinación de negocios, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración y, originar, en su caso, un ajuste en el coste de la combinación.

Una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada, en lugar de a la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada. En particular, son ejemplos de transacciones separadas en las que el método de adquisición debe excepcionarse:

- a) La cancelación de relaciones preexistentes entre la adquirente y la adquirida.

En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter contractual o no, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa cuyo importe se determinará como sigue:

1.1 Si la relación previa no fuera de carácter contractual (por ejemplo, un litigio), por su valor razonable; y

1.2 Si la relación preexistente fuera de carácter contractual por el menor del:

i) importe por el que el contrato es favorable o desfavorable para la adquirente en relación a las condiciones de mercado.

ii) importe de cualquier cláusula de liquidación establecida en el contrato que pueda ser ejecutada por la parte para la que el contrato sea desfavorable.

Si el segundo importe es menor que el primero, la diferencia se incluirá como parte del coste de la combinación de negocios. No obstante, si la cancelación diese lugar a la adquisición de un derecho previamente cedido por la adquirente, ésta última deberá reconocer un inmovilizado intangible de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.4.c.6).

En ambos casos, es decir, tanto si la cancelación es de una relación de naturaleza contractual o no, en la determinación del resultado, la empresa adquirente debe considerar los activos y pasivos relacionados que hubiese reconocido previamente.

Cualquier gasto o ingreso que proceda reconocer de acuerdo con los criterios anteriores, se contabilizará empleando como contrapartida la contraprestación transferida. En consecuencia, en el importe del citado gasto o ingreso, deberá minorarse o aumentarse, respectivamente, el coste de la combinación a los efectos de calcular el fondo de comercio o la diferencia negativa.

En todo caso, cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por la adquirente o la adquirida en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha de adquisición, los citados créditos y débitos recíprocos deberán cancelarse en la contabilidad de la empresa adquirente.

b) La sustitución de acuerdos de remuneración a los trabajadores o a los anteriores propietarios de la adquirida.

Si por causa de la combinación de negocios se sustituyen voluntaria u obligatoriamente los compromisos de pagos basados en instrumentos de patrimonio de la empresa adquirida con sus empleados, por los basados en los instrumentos de patrimonio de la adquirente, el importe de los acuerdos de sustitución que forman parte del coste de la combinación de negocios será equivalente a la parte del acuerdo mantenido por la adquirida que es atribuible a servicios anteriores a la fecha de adquisición. Este importe se determinará aplicando al valor razonable en la fecha de adquisición de los acuerdos de la adquirida, el porcentaje resultante de comparar el periodo de irrevocabilidad completado en dicha fecha y el mayor entre el periodo inicial y el nuevo periodo de irrevocabilidad resultante de los acuerdos alcanzados.

Si los nuevos acuerdos exigen que los empleados presten servicios adicionales, cualquier exceso del valor razonable del nuevo acuerdo sobre el citado coste se reconocerá como un gasto de personal conforme a lo señalado en la norma de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. En caso contrario, cualquier exceso se reconocerá en la fecha de adquisición como un gasto de personal.

No obstante, cuando la adquirente reemplace voluntariamente acuerdos de pagos basados en instrumentos de patrimonio, que expiran por causa de la combinación de negocios, la totalidad de la valoración en la fecha de adquisición de los nuevos incentivos deberá reconocerse como gasto de personal conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. En consecuencia, en este último supuesto, los citados incentivos no formarán parte de la contraprestación transferida en la combinación de negocios.

c) La compensación por haber recibido un negocio deficitario.

Si la adquirente recibe un activo o el compromiso de recibir un activo como compensación por haber asumido un negocio deficitario, por ejemplo, para hacer frente al coste de un futuro expediente de regulación de empleo, deberá contabilizar este acuerdo como una transacción separada de la combinación de negocios, circunstancia que exigirá reconocer una provisión como contrapartida del citado activo en la fecha en que se cumplan los criterios de reconocimiento y valoración del mismo.

2.9 Valoración posterior

Con posterioridad a su registro inicial, y sin perjuicio de los ajustes exigidos por el apartado 2.6 de la presente norma, con carácter general, los pasivos e instrumentos de patrimonio emitidos como coste de la combinación y los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se contabilizarán de acuerdo con las normas de registro y valoración que correspondan en función de la naturaleza de la transacción o elemento patrimonial.

Sin embargo, por excepción a la citada regla, a las transacciones y elementos que a continuación se indican se les aplicarán los siguientes criterios:

a) Pasivos reconocidos como contingencias. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que el pasivo se cancele, liquide o expire, se valorarán por el mayor de los siguientes importes:

1. El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.

2. El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados de acuerdo con la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza del pasivo.

b) Activos por indemnización. Se valorarán de forma consistente con el elemento que genere la contingencia o incertidumbre, sujeto a cualquier limitación contractual sobre su importe y, para un activo por indemnización que no se valora posteriormente por su valor razonable, teniendo en consideración la evaluación de la dirección sobre las circunstancias relativas a su cobro. La adquirente los dará de baja únicamente cuando se cobre, venda o se extinga de cualquier otra forma el derecho sobre estos activos.

c) Un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible deberá amortizarse a lo largo del periodo que reste hasta la finalización del plazo correspondiente a la cesión inicial.

d) Contraprestación contingente. Una vez concluida la contabilización provisional de la combinación de negocios, se seguirá el siguiente criterio respecto a los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación contingente:

1. La contraprestación contingente clasificada como patrimonio neto no deberá valorarse de nuevo y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro del patrimonio neto.

2. La contraprestación contingente clasificada como un activo o un pasivo que sea un instrumento financiero dentro del alcance de la norma relativa a los mismos deberá valorarse en todo caso por su valor razonable, registrando cualquier ganancia o pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si no está dentro del alcance de la citada norma, deberá contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la norma sobre provisiones y contingencias, o la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza de la contraprestación.

En particular, en el caso de activos contingentes que no hayan sido reconocidos por originar una diferencia negativa, el reconocimiento y valoración posterior se realizará de forma consistente con el elemento que genere la contingencia o incertidumbre.

20.^a Negocios conjuntos.

1. Ámbito de aplicación

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes»: convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de negocios conjuntos

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a₁) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a₂) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2. Empresas controladas de forma conjunta

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

21.^a Operaciones entre empresas del grupo.

1. Alcance y regla general

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor

razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

2. Normas particulares

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio. A estos efectos, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

El valor en cuentas consolidadas de estas participaciones es el importe representativo de su porcentaje de participación en el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

2.1 Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

2.2 Operaciones de fusión y escisión

2.2.1 Criterios de reconocimiento y valoración

En las operaciones de fusión y escisión, se seguirán las siguientes reglas:

a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.

Se aplicará este mismo criterio en los supuestos de dominio indirecto, cuando la dominante deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas.

b) En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación.

En el caso particular de la fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas.

Este mismo criterio será de aplicación en el caso de las escisiones.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la sociedad absorbente deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se contabilizarán aplicando las reglas generales.

2.2.2 Fecha de efectos contables

En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.

Si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios.

2.3 Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.

22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo,

que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

23.^a Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE

CUENTAS ANUALES

I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1.^a Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en este Plan General de Contabilidad; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.

2.^a Formulación de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se

hubieran formulado y deberán ser firmadas por el empresario, por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, o por todos los administradores de la sociedad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3.^a Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, de las sociedades en comandita por acciones y de las sociedades cooperativas deberán adaptarse al modelo normal. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras, también deberán adaptarse al modelo normal.

4.^a Cuentas anuales abreviadas.

1. Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante.

2. Las empresas con otra forma societaria no mencionadas en la norma anterior, así como los empresarios individuales, estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

3. Las entidades calificadas como entidades de interés público en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

4. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

5. Cuando el contenido de la memoria abreviada que se incluye en la sección relativa a los modelos abreviados no sea suficiente para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones adicionales precisas para alcanzar ese resultado.

5.^a Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.

9. Las empresas que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

10. Las cuentas anuales que resultan de una adquisición inversa, en aplicación de los criterios recogidos en la norma de registro y valoración relativa a combinaciones de negocios, se elaborarán por la empresa adquirida. En consecuencia, el capital social que debe lucir en el patrimonio neto será el correspondiente a la empresa adquirida. No obstante se considerarán una continuación de las de la empresa adquirente, y en consecuencia:

a) La información comparativa de periodos anteriores a la combinación estará referida a la de la empresa adquirente. A tal efecto, los fondos propios de la empresa adquirida

deberán ajustarse retroactivamente para mostrar los que teóricamente hubiesen correspondido a la empresa adquirente. Este ajuste se realizará considerando que la variación relativa del capital social debe corresponderse con la que se hubiera producido en el supuesto de que la adquirente, legal y económica, fuese la misma empresa.

b) En el ejercicio en que se realiza la operación de adquisición, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto incluirá los ingresos y gastos de la empresa adquirente correspondientes a dicho ejercicio y los ingresos y gastos de la empresa adquirida desde la fecha en que tiene lugar la operación hasta el cierre. Se aplicarán estos mismos criterios en la elaboración del estado de flujos de efectivo.

6.^a Balance.

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

– Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la empresa pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. En caso de que la empresa tenga gastos de investigación activados de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible, se creará una partida específica «Investigación»: dentro del epígrafe A.I «Inmovilizado intangible» del activo del balance normal.

5. Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

6. Cuando la empresa tenga inversiones en activos que cumpliendo la definición de activos financieros del apartado 2 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros, no estén regulados por dicha norma y no figuren específicamente en otras partidas del balance (tal como los activos vinculados a retribuciones post-empleo de prestación definida que se deban reconocer de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), creará la partida «Otras inversiones» que incluirá en los epígrafes A.IV, A.V, B.IV y B.V del activo del balance normal, en función de si son a largo o corto plazo y frente a empresas del grupo y asociadas o no.

7. En el caso de que la empresa tenga existencias de producción de ciclo superior a un año, las partidas del epígrafe B.II. del activo «3. Productos en curso» y «4. Productos terminados» del balance normal, se desglosarán para recoger separadamente las de ciclo corto y las de ciclo largo de producción.

8. Cuando la empresa tenga créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.III del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión», siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 5. «Otros pasivos financieros» o 3. «Otras deudas a corto plazo», ambas del epígrafe C.III «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.

10. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-1.I.2 «Capital no exigido» o minorarán el importe del epígrafe «Deuda con características especiales»: en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.

11. Cuando la empresa adquiera sus propios instrumentos de patrimonio, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en los siguientes epígrafes, dentro de la agrupación «Patrimonio Neto»:

a) Si son valores de su capital, en el epígrafe A-1.IV. «Acciones y participaciones en patrimonio propias» que se mostrará con signo negativo;

b) En otro caso, minorarán el epígrafe A-1.IX «Otros instrumentos de patrimonio neto».

12. Cuando se emitan instrumentos financieros compuestos se clasificarán, en el importe que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.2 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, en las agrupaciones correspondientes a «Patrimonio Neto» y «Pasivo».

13. Cuando la empresa tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos

vinculados, mantenidos para la venta” dentro de la subagrupación A-2. “Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal”.

14. Si, excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la empresa fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en un epígrafe específico «Diferencia de conversión» que se creará dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal. En este epígrafe figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta en un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

15. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-3. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

16. Cuando la empresa tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.V. del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

17. Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

18. La empresa presentará en el balance, de forma separada del resto de los activos y pasivos, los activos no corrientes mantenidos para la venta y los activos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe B.I. del activo y los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe C.I. del pasivo. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe.

7.^a Cuenta de pérdidas y ganancias.

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.
3. La partida 4.c) «Trabajos realizados por otras empresas» recoge los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.
4. Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5. b). «Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio»: mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el

resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

5. La partida 10. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7.c).

6. En el supuesto excepcional de que en una combinación de negocios el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, se creará una partida con la denominación «Diferencia negativa de combinaciones de negocio»: formando parte del resultado de explotación.

7. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

8. En su caso, los gastos asociados a una reestructuración se registrarán en las correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza y se informará en la memoria de las cuentas anuales del importe global de los mismos y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

9. En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados»: formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

10. En la partida 14.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias» se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

11. En la partida 18. «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» del modelo normal de cuenta de pérdidas y ganancias, la empresa incluirá un importe único que comprenda:

- El resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y
- El resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

La empresa presentará en esta partida 18 el importe del ejercicio anterior correspondiente a las actividades que tengan el carácter de interrumpidas en la fecha de cierre del ejercicio al que corresponden las cuentas anuales.

Una actividad interrumpida es todo componente de una empresa que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

a) Represente una línea de negocio o un área geográfica de la explotación, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto;

b) Forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

c) Sea una empresa dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla.

A estos efectos, se entiende por componente de una empresa las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la empresa, tal como una empresa dependiente o un segmento de negocio o geográfico.

12. Los ingresos y gastos generados por los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no cumplan los requisitos para calificarlos

como operaciones interrumpidas, se reconocerán en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda según su naturaleza.

8.^a Estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes.

1. La primera, denominada «Estado de ingresos y gastos reconocidos»: recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa.
- c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por este Plan General de Contabilidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1.1 Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

1.2 Si existe un elemento patrimonial clasificado como “Activos no corrientes mantenidos para la venta” o como “Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta”, que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico “Activos no corrientes y pasivos vinculados, con cambios directos en el patrimonio neto” dentro de las agrupaciones B. “Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto” y C. “Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

1.3 Si excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la empresa fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de las agrupaciones B. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y C. «Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

2. La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto»; informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos.
- b) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- c) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- d) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

2.1 El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.

2.2 La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:

- La partida 4. «Distribución de dividendos» del epígrafe B.II o D.II «Operaciones con socios o propietarios».
- El epígrafe B.III o D.III «Otras variaciones del patrimonio neto»: por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

9.^a Estado de flujos de efectivo.

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.

Asimismo, a los efectos del estado de flujos de efectivo se podrán incluir como un componente del efectivo, los descubiertos ocasionales cuando formen parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa, así como por otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. La variación del flujo de efectivo ocasionada por estas actividades se mostrará por su importe neto, a excepción de los flujos de efectivo correspondientes a intereses, dividendos percibidos e impuestos sobre beneficios, de los que se informará separadamente.

A estos efectos, el resultado del ejercicio antes de impuestos será objeto de corrección para eliminar los gastos e ingresos que no hayan producido un movimiento de efectivo e incorporar las transacciones de ejercicios anteriores cobradas o pagadas en el actual, clasificando separadamente los siguientes conceptos:

a) Los ajustes para eliminar:

- Correcciones valorativas, tales como amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, o resultados surgidos por la aplicación del valor razonable, así como las variaciones en las provisiones.
- Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación, tales como resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros.
- Remuneración de activos financieros y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente conforme a lo previsto en el apartado c) siguiente.

El descuento de papel comercial, o el anticipo por cualquier otro tipo de acuerdo, del importe de las ventas a clientes se tratará a los efectos del estado de flujos de efectivo como un cobro a clientes que se ha adelantado en el tiempo.

b) Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación y su corriente monetaria.

c) Los flujos de efectivo por intereses, incluidos los contabilizados como mayor valor de los activos, y cobros de dividendos.

d) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

2. Flujos de efectivo por actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de activos no corrientes y otros activos no incluidos en el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, tales como inmovilizados intangibles, materiales, inversiones inmobiliarias o inversiones financieras, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

3. Los flujos de efectivo por actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la empresa o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros

instrumentos de financiación, así como los pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos. Figurarán también como flujos de efectivo por actividades de financiación los pagos a favor de los accionistas en concepto de dividendos.

4. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, así como los correspondientes a los pasivos financieros de rotación elevada podrán mostrarse netos, siempre que se informe de ello en la memoria. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el plazo entre la fecha de adquisición y la de vencimiento no supere seis meses.

5. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión, sin perjuicio de poder utilizar una media ponderada representativa del tipo de cambio del periodo en aquellos casos en que exista un volumen elevado de transacciones efectuadas.

Si entre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes figuran activos denominados en moneda extranjera, se informará en el estado de flujos de efectivo del efecto que en esta rúbrica haya tenido la variación de los tipos de cambio.

6. La empresa debe informar de cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes al efectivo que no estén disponibles para ser utilizados.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. En el caso de operaciones interrumpidas, se detallarán en la nota correspondiente de la memoria los flujos de las distintas actividades.

9. Respecto a las transacciones no monetarias, en la memoria se informará de las operaciones de inversión y financiación significativas que, por no haber dado lugar a variaciones de efectivo, no hayan sido incluidas en el estado de flujos de efectivo (por ejemplo, conversión de deuda en instrumentos de patrimonio o adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero).

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la actividad en efectivo o equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

10. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto con la denominación «Unidad de negocio».

11. Cuando la empresa posea deuda con características especiales, los flujos de efectivo procedentes de ésta, se incluirán como flujos de efectivo de las actividades de financiación, en una partida específica denominada «Deudas con características especiales» dentro del epígrafe 10. «Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero».

10.^a Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

2. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

4. Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.

5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

11.^a Cifra anual de negocios.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

12.^a Número medio de trabajadores.

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las

entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

14.^a Estados financieros intermedios.

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

15.^a Partes vinculadas.

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengas impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

II. MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible.			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo.			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones.			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares.			
204, (2804)	4. Fondo de comercio.			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas.			
205, 209, (2805), (2905)	6. Otro inmovilizado intangible.			
	II. Inmovilizado material.			
210, 211, (2811), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones.			
212,213,214,215,216,217,218,219,(2812),(2813),(2814),(2815),(2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos.			
	III. Inversiones inmobiliarias.			
220,(2920)	1. Terrenos.			
221,(282),(2921)	2. Construcciones.			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
2403,2404,(2493), (2494),(293)	1. Instrumentos de patrimonio.			
2423,2424,(2953),(2954)	2. Créditos a empresas.			
2413,2414,(2943),(2944)	3. Valores representativos de deuda.			
	4. Derivados.			
	5. Otros activos financieros.			
	V. Inversiones financieras a largo plazo.			
2405,(2495),250,(259)	1. Instrumentos de patrimonio.			
2425,252,253,254,(2955),(298)	2. Créditos a terceros			
2415,251,(2945),(297)	3. Valores representativos de deuda			
255	4. Derivados.			
258,26	5. Otros activos financieros.			
474	VI. Activos por impuesto diferido.			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.			
	II. Existencias.			
580,581,582,583,584,(599)	1. Comerciales.			
30,(390)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos.			
31,32,(391),(392)	3. Productos en curso.			
33,34,(393),(394)	4. Productos terminados.			
35,(395)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados.			
36,(396)	6. Anticipos a proveedores			
407	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
430,431,432,435,436,(437),(490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
433,434,(4933),(4934)	2. Clientes, empresas del grupo y asociadas.			
44	3. Deudores varios.			
460,544	4. Personal.			
4709	5. Activos por impuesto corriente.			
4700,4708,471,472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.			
5580	7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
5303,5304,(5393),(5394),(593)	1. Instrumentos de patrimonio.			
5323,5324,5343,5344,(5953),(5954)	2. Créditos a empresas.			
5313,5314, 5333,5334,(5943),(5944)	3. Valores representativos de deuda.			
	4. Derivados.			
	5. Otros activos financieros.			
	V. Inversiones financieras a corto plazo.			
5305,540,(5395),(549)	1. Instrumentos de patrimonio.			
5325,5345,542,543,547,(5955),(598),	2. Créditos a empresas			
5315,5335,541,546,(5945),(597)	3. Valores representativos de deuda.			
5590,5593	4. Derivados.			
5355,545,548,551,5525,565,566	5. Otros activos financieros.			
480,567	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
570,571,572,573,574,575	1. Tesorería.			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes.			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
	I. Capital.			
100, 101, 102	1. Capital escriturado.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
(1030), (1040)	2. (Capital no exigido).			
110	II. Prima de emisión.			
112, 1141	III. Reservas.			
113, 1140, 1142, 1143, 1144, 115, 119	1. Legal y estatutarias.			
(108), (109)	2. Otras reservas.			
120	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).			
(121)	V. Resultados de ejercicios anteriores.			
118	1. Remanente.			
129	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores).			
(557)	VI. Otras aportaciones de socios.			
111	VII. Resultado del ejercicio.			
133	VIII. (Dividendo a cuenta).			
1340	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto.			
137	A-2) Ajustes por cambios de valor.			
130, 131, 132	I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
140	II. Operaciones de cobertura.			
145	III. Otros.			
146	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
141, 142, 143, 147	B) PASIVO NO CORRIENTE			
177, 178, 179	I. Provisiones a largo plazo.			
1605, 170	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.			
1625, 174	2. Actuaciones medioambientales.			
176	3. Provisiones por reestructuración.			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	4. Otras provisiones.			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	II. Deudas a largo plazo.			
479	1. Obligaciones y otros valores negociables.			
181	2. Deudas con entidades de crédito.			
585, 586, 587, 588, 589	3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
499, 529	4. Derivados.			
500, 501, 505, 506	5. Otros pasivos financieros.			
5105, 520, 527	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
5125, 524	IV. Pasivos por impuesto diferido.			
5595, 5598	V. Periodificaciones a largo plazo.			
(1034), (1044)	C) PASIVO CORRIENTE			
(190), (192), 194, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 526, 528, 551, 5525, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524	II. Provisiones a corto plazo.			
5563, 5564	III. Deudas a corto plazo.			
400, 401, 405, (406)	1. Obligaciones y otros valores negociables.			
403, 404	2. Deudas con entidades de crédito.			
41	3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
465, 466	4. Derivados.			
4752	5. Otros pasivos financieros.			
4750, 4751, 4758, 476, 477	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
438	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
485, 568	1. Proveedores			
	2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas.			
	3. Acreedores varios.			
	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).			
	5. Pasivos por impuesto corriente.			
	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.			
	7. Anticipos de clientes.			
	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X

Nº CUENTAS		Nota	(Debe) 200X	Haber 200X-1
	A) OPERACIONES CONTINUADAS			
	1. Importe neto de la cifra de negocios.			
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) Ventas.			
705	b) Prestaciones de servicios.			
(6930), 71 *, 7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			
73	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.			
(600), 6060, 6080, 6090, 610*	4. Aprovisionamientos.			
(601), (602), 6061, 6062, 6081, 6082, 6091, 6092, 611*, 612*	a) Consumo de mercaderías.			
(607)	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.			
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	c) Trabajos realizados por otras empresas.			
	d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
	5. Otros ingresos de explotación.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

Nº CUENTAS		Nota	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
75	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.			
740, 747	b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.			
	6. Gastos de personal.			
(640),(641),(6450)	a) Sueldos, salarios y asimilados.			
(642),(643),(649)	b) Cargas sociales.			
(644),(6457),7950,7957	c) Provisiones.			
	7. Otros gastos de explotación.			
(62)	a) Servicios exteriores.			
(631),(634),636,639	b) Tributos.			
(650),(694),(695),794,7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.			
(651),(659)	d) Otros gastos de gestión corriente			
(68)	8. Amortización del inmovilizado.			
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.			
7951,7952,7955,7956	10. Excesos de provisiones.			
	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.			
(690),(691),(692),790,791,792	a) Deterioros y pérdidas.			
(670),(671),(672),770,771,772	b) Resultados por enajenaciones y otras.			
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)			
	12. Ingresos financieros.			
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.			
7600, 7601	a ₁) En empresas del grupo y asociadas.			
7602,7603	a ₂) En terceros.			
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.			
7610,7611,76200,76201,76210,76211	b ₁) De empresas del grupo y asociadas.			
7612,7613,76202,76203,76212,76213,767,769	b ₂) De terceros.			
	13. Gastos financieros.			
(6610),(6611),(6615),(6616),(6620),(6621),(6640), (6641),(6650), (6651),(6654), (6655)	a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas.			
(6612),(6613),(6617),(6618),(6622),(6623), (6624),(6642),(6643),(6652),(6653),(6656), (6657),(669)	b) Por deudas con terceros.			
(660)	c) Por actualización de provisiones			
(6630),(6631),(6633),7630,7631,7633	14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.			
(6632),7632	a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.			
(668),768	b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
	15. Diferencias de cambio.			
(696),(697),(698),(699),796,797,798,799	16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.			
(666),(667),(673),(675),766,773,775	a) Deterioros y pérdidas.			
	b) Resultados por enajenaciones y otras.			
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)			
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)			
(6300)*,6301*(,633),638	17. Impuestos sobre beneficios.			
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+17)			
	B) OPERACIONES INTERRUPTIDAS			
	18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.			
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

Nº CUENTAS		Notas en la memoria	200X	2000X-1
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
	I. Por valoración instrumentos financieros.			
(800),(89),900,991,992	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
	2. Otros ingresos/gastos.			
(810),910	II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
(85),95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
(8300)*,8301*(,833),834,835,838	V. Efecto impositivo.			
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (1+11+111 +IV+V)			
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.			
(802),902,993,994	1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

Nº CUENTAS		Notas en la memoria	200X	2000X-1
	2. Otros ingresos/gastos.			
(812),912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
8301*,(836),(837)	IX. Efecto impositivo.			
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)			
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200x

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido											
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X — 2													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.													
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.													
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1													
I. Total ingresos y gastos reconocidos.													
II. Operaciones con socios o propietarios.													
1. Aumentos de capital.													
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).													
4. (-) Distribución de dividendos.													
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.													
7. Otras operaciones con socios o propietarios.													

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones y donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido											
III. Otras variaciones del patrimonio neto.													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X —1													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.													
II. Ajustes por errores 200X-1.													
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X													
I. Total ingresos y gastos reconocidos.													
II. Operaciones con socios o propietarios.													
1. Aumentos de capital.													
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).													
4. (-) Distribución de dividendos.													
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).													
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.													
7. Otras operaciones con socios o propietarios.													
III. Otras variaciones del patrimonio neto.													
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X													

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

	NOTAS	200X	200X-1
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios(+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+14+1-2+1-3+1-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Empresas del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Inversiones inmobiliarias.			
e) Otros activos financieros.			
f) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
g) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			
a) Empresas del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Inversiones inmobiliarias.			
e) Otros activos financieros.			
f) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
g) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio.			
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+).			
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-).			
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio propio (-).			
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio propio (+).			
e) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+).			
4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-).			
4. Otras deudas (-).			
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.			
a) Dividendos (-).			
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-).			
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10-11)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-12+/-D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

MEMORIA

CONTENIDO DE LA MEMORIA

1. Actividad de la empresa.

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique. En particular:

1. Domicilio y forma legal de la empresa, así como el lugar donde desarrolle las actividades, si fuese diferente de la sede social.

2. Una descripción de la naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades.

3. Obligación de consolidar

3.1 En el caso de ser la empresa dominante de un grupo, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, se informará sobre la formulación de cuentas anuales consolidadas o, en su caso, sobre el tipo de dispensa que justifica la falta de formulación de las mismas, de entre los contemplados en el artículo 43 del susodicho Código.

3.2 En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre su nombre, así como el de la sociedad dominante directa y de la dominante última del grupo, la residencia de estas sociedades y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales.

1. Imagen fiel:

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la

posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Agrupación de partidas.

Se informará del desglose de las partidas que han sido objeto de agrupación en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

No será necesario presentar la información anterior si dicha desagregación figura en otros apartados de la memoria.

6. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

7. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

a) Naturaleza y descripción del cambio producido y las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales, afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y

c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

Cuando el cambio de criterio se deba a la aplicación de una nueva norma, se indicará y se estará a lo dispuesto en la misma, informando de su efecto sobre ejercicios futuros.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

8. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

a) Naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se produjo.

b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y

c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Aplicación de resultados.

1. Información sobre la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Otras reservas de libre disposición	
Total	
Aplicación	Importe
A reserva legal	
A reserva por fondo de comercio	
A reservas especiales	
A reservas voluntarias	
A	
A dividendos	
A	
A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	
Total	

2. En el caso de distribución de dividendos a cuenta en el ejercicio, se deberá indicar el importe de los mismos e incorporar el estado contable previsional formulado preceptivamente para poner de manifiesto la existencia de liquidez suficiente. Dicho estado contable deberá abarcar un periodo de un año desde que se acuerde la distribución del dividendo a cuenta.

3. Limitaciones para la distribución de dividendos.

4. Normas de registro y valoración.

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

En su caso, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

4. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

6. Instrumentos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la empresa ha cumplido

con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

e) Instrumentos financieros híbridos; indicando los criterios que se hayan seguido para valorar de forma separada los instrumentos que los integren, sobre la base de sus características y riesgos económicos o, en su caso, la imposibilidad de efectuar dicha separación. Asimismo, se detallarán los criterios de valoración seguidos con especial referencia a las correcciones valorativas por deterioro.

f) Instrumentos financieros compuestos; deberá indicarse el criterio de valoración seguido para cuantificar el componente de estos instrumentos que deba calificarse como pasivo financiero.

g) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior.

h) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

i) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

j) Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro empleados.

7. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración aplicados por la empresa en sus operaciones de cobertura, distinguiendo entre coberturas de valor razonable, de flujos de efectivo y de inversiones netas en negocios en el extranjero, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de los efectos contables de su interrupción y los motivos que la han originado.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

9. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

d) Criterio empleado para la conversión a la moneda de presentación.

10. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios el criterio seguido para concluir que las obligaciones asumidas por la empresa se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado; en concreto, en relación con las que se cumplen a lo largo del tiempo, se señalarán los métodos empleados para determinar el grado de avance y se informará en caso de que su cálculo hubiera sido impracticable.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental, indicando:

a) Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines medioambientales. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

b) Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.

14. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.

15. Pagos basados en acciones; indicando los criterios empleados para su contabilización.

16. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

17. Combinaciones de negocios; indicando los criterios de registro y valoración empleados.

18. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

19. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

20. Activos no corrientes mantenidos para la venta; se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos o grupos de elementos como mantenidos para la venta, incluyendo los pasivos asociados.

21. Operaciones interrumpidas; criterios para identificar y calificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que originan.

5. Inmovilizado material.

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.

b) Entradas o dotaciones, especificando las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios y las aportaciones no dinerarias, así como las que se deban a ampliaciones o mejoras.

c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.

d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspasos de otras partidas; en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta u operaciones interrumpidas.

e) Salidas, bajas o reducciones.

f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:

– Naturaleza del inmovilizado material.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

– Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

i) Se informará del importe de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de inmovilizado material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.

j) Si el inmovilizado material está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la nota 7.

k) Características del inmovilizado material no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

l) Importe y características de los bienes totalmente amortizados en uso, distinguiendo entre construcciones y resto de elementos.

m) Bienes afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

n) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material, indicando también el importe de dichos activos.

o) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

q) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre bienes del inmovilizado material. Sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.

r) En el caso de inmuebles, se indicará de forma separada el valor de la construcción y del terreno.

s) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado material.

6. Inversiones inmobiliarias.

Además de la información requerida en la nota anterior, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, y se informará de:

1. Tipos de inversiones inmobiliarias y destino que se dé a las mismas.

2. Ingresos provenientes de estas inversiones así como los gastos para su explotación; se diferenciarán las inversiones que generan ingresos de aquéllas que no lo hacen.

3. La existencia e importe de las restricciones a la realización de inversiones inmobiliarias, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su enajenación o disposición por otros medios, y

4. Obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.

7. Inmovilizado intangible.

7.1 General.

Salvo en relación con el fondo de comercio, respecto al cual deberá suministrarse la información referida en el apartado 2 de esta nota, se incluirá la siguiente información:

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas o dotaciones, especificando los activos generados internamente y los adquiridos mediante combinaciones de negocios y aportaciones no dinerarias.
- c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.
- d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspaso de otra partida, en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta.
- e) Salidas, bajas o reducciones.
- f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Activos afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afectan a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado intangible adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Características de las inversiones en inmovilizado intangible cuyos derechos pudieran ejercitarse fuera del territorio español o estuviesen relacionadas con inversiones situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado intangible.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

i) Si el inmovilizado intangible está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de esta nota.

j) Características del inmovilizado intangible no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

k) Importe y características de los inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso.

l) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado intangible, indicando también el importe de dichos activos.

m) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

n) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado intangible.

o) El importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

p) Se detallarán los inmovilizados cuya vida útil no se puede determinar con fiabilidad, señalando su importe, naturaleza y las circunstancias que provocan la falta de fiabilidad en la estimación de dicha vida útil.

q) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible tales como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

7.2 Fondo de comercio.

Se incluirá en este apartado la siguiente información:

1. Para cada combinación de negocios que se haya realizado en el ejercicio, se expresará la cifra del fondo de comercio, desglosándose las correspondientes a las distintas combinaciones de negocios.

Tratándose de combinaciones de negocios que individualmente carezcan de importancia relativa, la información anterior se mostrará de forma agregada.

Esta información también deberá expresarse para las combinaciones de negocios efectuadas entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que no sea posible, señalándose, en este caso, las razones por las que esta información no puede proporcionarse.

2. La empresa realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

a) El importe bruto del mismo, las amortizaciones practicadas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

c) Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.

d) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y

e) El importe bruto del fondo de comercio y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

f) El importe bruto del fondo de comercio, las amortizaciones practicadas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio y justificación e importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.

En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio y el método de amortización empleado.

4. Para cada pérdida por deterioro de cuantía significativa del fondo de comercio, se informará de lo siguiente:

a) Descripción de la unidad generadora de efectivo que incluya el fondo de comercio así como otros inmovilizados intangibles o materiales y la forma de realizar la agrupación para identificar una unidad generadora de efectivo cuando sea diferente a la llevada a cabo en ejercicios anteriores.

b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de una corrección valorativa por deterioro.

c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

d) Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

5. Respecto a las pérdidas por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de tales correcciones valorativas por deterioro.

6. Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

La información que se requiere a continuación para las operaciones de arrendamiento, también deberá suministrarse cuando la empresa realice otras operaciones de naturaleza similar.

8.1 Arrendamientos financieros.

1. Los arrendadores informarán de:

a) Una conciliación entre la inversión bruta total en los arrendamientos clasificados como financieros (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los cobros mínimos a recibir por dichos arrendamientos y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una conciliación entre el importe total de los contratos de arrendamiento financiero al principio y al final del ejercicio.

c) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

d) Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

e) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

f) La corrección de valor por deterioro que cubra las insolvencias por cantidades derivadas del arrendamiento pendientes de cobro.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) Para cada clase de activos, el importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos mínimos a realizar.

b) Una conciliación entre el importe total de los pagos futuros mínimos por arrendamiento (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se

informará además de los pagos mínimos por arrendamiento y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como gasto del ejercicio.

d) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendos financieros no cancelables.

e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero, donde se informará de:

- Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

- La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

- Las restricciones impuestas a la empresa en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

f) A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangible.

8.2 Arrendamientos operativos.

1. Los arrendadores informarán de:

a) El importe total de los cobros futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una descripción general de los bienes y de los acuerdos significativos de arrendamiento.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) El importe total de los pagos futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendos operativos no cancelables.

c) Las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos e ingresos del ejercicio, diferenciando entre: importes de los pagos mínimos por arrendamiento, cuotas contingentes y cuotas de subarrendamiento.

d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento, donde se informará de:

- Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

- La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

– Las restricciones impuestas a la empresa en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

9. Instrumentos financieros.

9.1 Consideraciones generales y objetivo.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración novena.

El objetivo de esta nota es requerir a las empresas que, en sus cuentas anuales, incluyan información que permita a los usuarios evaluar:

a) La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa, y

b) La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el periodo sobre el que se informa y a los que la empresa esté expuesta al cierre del ejercicio, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

A los efectos de su presentación en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena. Se deberá informar sobre las clases definidas por la empresa.

9.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en los resultados de la empresa.

9.2.1 Información relacionada con el balance.

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura.

a.1) Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
Activos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

a.2) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado o coste.														
Pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que la empresa haya designado activos financieros o pasivos financieros para valorarlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

Si la empresa ha designado un pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre:

1. El importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito.
2. La diferencia entre el importe en libros del pasivo y el importe que la empresa estaría obligada a pagar en el momento del vencimiento.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración novena se hubiese reclasificado un activo financiero se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma. En particular, se dará una explicación detallada del cambio en la gestión de los activos financieros y se hará una descripción cualitativa de su efecto en las cuentas anuales de la empresa.

d) Compensación de activos y pasivos financieros.

La empresa deberá incluir información para permitir a los usuarios de las cuentas anuales comprender el efecto o efecto potencial sobre su situación financiera de los acuerdos de compensación a que se refiere el apartado 2 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6.^a Balance.

Para cumplir con este objetivo, la empresa incluirá de forma separada para los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos la siguiente información:

1. Los importes brutos de los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos.
2. Los importes que están compensados de acuerdo con los criterios del mencionado apartado 2.
3. Los importes netos presentados en el balance.

e) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como de los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la empresa mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer, aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

1. El valor razonable del activo recibido en garantía.
2. El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que la empresa haya dispuesto y si tiene la obligación de devolverlo o no, y
3. Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte de la empresa, de los activos recibidos en garantía.

f) Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos.

Cuando una empresa haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio, y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), informará sobre la existencia de esas características.

g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos recibidos y pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

1. Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
2. El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
3. Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

i) Deudas con características especiales.

Cuando la empresa tenga contraídas deudas con características especiales, informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.

9.2.2 Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias y el patrimonio neto.

Se informará de:

1. Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración novena.
2. La ganancia o pérdida reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias que surge de la baja de activos financieros medidos al coste amortizado, mostrando por separado las ganancias y las pérdidas surgidas de la baja de dichos activos financieros. Esta información incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.
3. Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

9.2.3 Otra información a incluir en la memoria.

9.2.3.1 Contabilidad de coberturas.

El objetivo de la información a incluir sobre contabilidad de coberturas es proporcionar al usuario de las cuentas anuales información relevante y fiable sobre:

1. La estrategia de gestión del riesgo de la empresa y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo,
2. La forma en que las actividades de cobertura de la empresa pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros, y
3. El efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

Para cumplir este objetivo, la empresa deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

La empresa deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración novena, y, en particular, deberá incluir una descripción de:

1. Cómo determina la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura, y
2. Cómo establece la ratio de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de la cobertura.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, la empresa informará sobre:

1. Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.
3. El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y
4. Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

9.2.3.2 Valor razonable.

a) Objetivo de la información.

Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, se informará:

1. De las técnicas de valoración y de las variables utilizadas para desarrollar dichas valoraciones con posterioridad al reconocimiento inicial;
2. Del efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de ingresos y gastos reconocidos de las valoraciones recurrentes que utilicen variables de nivel 3 significativas.

b) Para lograr este objetivo la empresa deberá informar, entre otros, de los siguientes aspectos:

1. Del valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y de la comparación con su correspondiente valor en libros. No será necesario incluir el valor razonable en los siguientes supuestos:

1.º Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.

2.º Cuando se trate de instrumentos financieros no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a estos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración novena, se valoren por su coste.

En este caso, la empresa revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si la empresa tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

2. El nivel de jerarquía de valor razonable dentro del cual se clasifican las valoraciones considerando que el instrumento financiero se incluirá íntegramente en un solo nivel.

Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.

Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.

Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

3. Los importes de las transferencias entre el nivel 1 y 2 de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable de forma recurrente y siempre que se mantengan al final del ejercicio; las razones de las transferencias, y la política de la entidad para determinarlo, distinguiendo las entradas de las salidas de cada nivel.

4. Una descripción de las técnicas de valoración, los cambios en dichas técnicas, y las variables utilizadas en la determinación del valor razonable, para los instrumentos financieros clasificados en los niveles 2 y 3.

5. Información cuantitativa sobre las variables no observables significativas utilizadas en la determinación del valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en el nivel 3.

6. Conciliación de los saldos iniciales y finales de los instrumentos financieros cuyas valoraciones estén clasificadas en el nivel 3, distinguiendo las partidas en que se encuentran ubicados, las compras, ventas, emisiones y liquidaciones, así como los importes de las transferencias hacia o desde el nivel 3. La empresa distinguirá los importes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias que hayan sido realizados de los que no. En particular, se desglosará la política y los motivos para dichas transferencias hacia o desde el nivel 3.

7. Una descripción de los procesos de valoración utilizados en las valoraciones que se clasifiquen en el nivel 3.

8. Para las valoraciones recurrentes clasificadas en el nivel 3, una descripción de la sensibilidad de dichas valoraciones a cambios en las variables no observables si un cambio en estas variables puede dar lugar a una valoración significativamente distinta. Si estas variables están relacionadas con otras no observables utilizadas en la valoración, se proporcionará una descripción de estas relaciones y de la forma en que pueden afectar a la valoración.

9. Para las valoraciones de valor razonable de instrumentos financieros clasificados en el nivel 3, la empresa informará acerca de si un cambio en una o más variables no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría de forma significativa el valor razonable y el efecto de estos cambios. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado del ejercicio, activos o pasivos totales o total del patrimonio neto.

9.2.3.3 Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:

1. Actividades que ejercen.
2. Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
3. Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la empresa del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.
4. Valor según libros de la participación en capital.
5. Dividendos recibidos en el ejercicio.
6. Indicación de si las acciones cotizan o no en un mercado regulado y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas multigrupo, asociadas, las empresas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la empresa no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 155 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%.

e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo, se informará en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

f) El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

9.2.3.4 Otro tipo de información.

Se deberá incluir información sobre:

1. Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
2. Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.3 de la norma de registro y valoración novena, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.
3. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como litigios, embargos o situaciones similares.
4. El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
5. El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

9.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

9.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce este, y se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

9.3.2 Información cuantitativa.

9.3.2.1 Para cada tipo de riesgo se incluirá un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la empresa u órgano de gobierno equivalente.

En particular, para cada tipo de riesgo se incluirá, al menos, la información que a continuación se indica:

a) Riesgo de crédito.

En todo caso, se informará sobre:

1. Las definiciones de incumplimiento que la empresa utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones.
2. La forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas por deterioro se miden sobre una base colectiva.
3. Las principales características de las modificaciones o reestructuraciones de créditos que se hayan producido en el ejercicio.
4. La política de cancelaciones o baja de balance de la empresa, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento.

Para cada clase de activos financieros en mora o deteriorados, se informará sobre:

1. La antigüedad de los activos financieros en mora al final del ejercicio sobre el que se informa.
2. El importe de las correcciones valorativas por deterioro, así como el importe de cualquier ingreso financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias relacionado con tales activos.
3. El importe que mejor representa su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del ejercicio sobre el que se informa y una descripción de las garantías de que disponga la empresa y de otras mejoras crediticias, así como de su efecto financiero (por ejemplo, una cuantificación de la medida en que las garantías y otras mejoras crediticias atenúan el riesgo de crédito), en relación con el importe que mejor representa el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito.

Cuando una empresa haya obtenido durante el ejercicio, activos financieros o no financieros al ejecutar las garantías que aseguraban el cobro, o al ejecutar otras mejoras crediticias (por ejemplo, avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento, la entidad revelará, respecto de tales activos mantenidos al cierre del ejercicio:

1. La naturaleza e importe en libros de los activos.
2. Cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para enajenar o disponer por otra vía de tales activos, o para utilizarlos en sus actividades.

b) Riesgo de liquidez.

Para los pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de pasivos financieros conforme al modelo de balance.

Adicionalmente la empresa deberá incluir una explicación de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en los citados pasivos.

c) Riesgo de mercado.

Salvo que una entidad cumpla lo establecido en el párrafo siguiente, se informará sobre:

1. Un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, mostrando cómo podría verse afectado el resultado del período y el patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha.
2. Los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad.
3. Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.

Si una empresa elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo anterior. En tal caso, se incluirá también:

1. Una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados.
2. Una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

9.3.2.2 Para cada tipo de riesgo se incluirá información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

9.4 Transferencias de activos financieros.

A efectos de la aplicación de los requerimientos que se recogen a continuación una empresa transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:

1. Transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o
2. Retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.

Cuando la empresa hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos, o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.7 de la norma de registro y valoración novena, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos:

1. La naturaleza de los activos cedidos.
2. La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la empresa permanece expuesta.
3. El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la empresa mantenga registrados, y
4. Cuando la empresa reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la empresa continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

9.5 Fondos propios.

Se informará sobre:

- a) Número de acciones o participaciones en el capital y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los

desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Y, en su caso, los desembolsos exigidos pendientes y en situación de mora, así como las actuaciones seguidas por la empresa en el marco de la legislación mercantil para recuperar los desembolsos exigidos. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

b) Ampliación de capital en curso indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas; y el plazo concedido para la suscripción.

c) Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

d) Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles e instrumentos financieros similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

e) Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.

f) Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de esta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones de la sociedad dominante. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

g) La parte de capital que, en su caso, es poseído por otra empresa, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10%.

h) Acciones de la sociedad admitidas a cotización.

i) Opciones de compra o de venta emitidas por la sociedad u otros contratos sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.

j) Circunstancias específicas relativas a subvenciones, donaciones y legados recibidos por la empresa y otorgados por socios o propietarios.

10. Existencias.

Se informará sobre:

a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.

c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.

d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

e) Cualquiera otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: litigios, seguros, embargos, etc.

11. Moneda extranjera.

1. Importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

2. La empresa revelará la siguiente información:

a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio por clases de instrumentos financieros, presentando por separado las que provienen de

transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, y

b) Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión»; así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

3. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la empresa que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

4. En el caso excepcional de que la empresa utilice más de una moneda funcional, deberá revelar el importe de los activos, cifra de negocios y resultados que han sido expresados en cada una de esas monedas funcionales.

5. En su caso, la moneda funcional de un negocio en el extranjero, especificando la inversión neta en el mismo, cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales.

6. Cuando la empresa tenga negocios en el extranjero y estén sometidos a altas tasas de inflación, informará sobre:

a) El hecho de que las cuentas anuales, así como las cifras correspondientes a ejercicios anteriores, han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio, y

b) La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

12. Situación fiscal.

12.1 Impuestos sobre beneficios.

Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio
Impuesto sobre Sociedades
Diferencias permanentes
Diferencias temporarias:
– con origen en el ejercicio
– con origen en ejercicios anteriores
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		(.....)		
Base imponible (resultado fiscal)			

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

1. Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias –distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa deba

informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas–, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de ingresos y gastos reconocidos.

2. En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

3. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.

4. **(Suprimido)**

5. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

6. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

7. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

8. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

9. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

10. Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

12.2 Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

13. Ingresos y Gastos.

13.1 Consideraciones generales y objetivo.

1. El objetivo de los requerimientos de información a incluir en esta nota de la memoria en relación con los ingresos es que la empresa proporcione información suficiente que permita a los usuarios de las cuentas anuales comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr este objetivo, la empresa suministrará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- a) Contratos con clientes,
- b) Juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados sobre dichos contratos, y
- c) Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

2. A la hora de proporcionar esta información, la empresa considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Para ello, agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen

de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

13.2 Información sobre los contratos con clientes.

1. Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias.

a) La empresa desagregará los ingresos reconocidos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

b) Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, la empresa considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias para otros propósitos, incluyendo los siguientes:

1.º Información a revelar presentada fuera de las cuentas anuales.

2.º Información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación.

3.º Otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos anteriores y que utiliza la empresa o los usuarios de las cuentas anuales para evaluar el rendimiento financiero de la empresa o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

c) Algunas de las categorías que puede ser apropiado incluir, podrían ser las siguientes:

1.º Tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales).

2.º Región geográfica (por ejemplo, país o región).

3.º Mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes de la Administración Pública y otros clientes).

4.º Tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales).

5.º Duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo).

6.º Calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

7.º Canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

2. Saldos del contrato.

La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.

3. Obligaciones a cumplir.

La empresa revelará información sobre las obligaciones asumidas frente al cliente, incluyendo una descripción de los aspectos siguientes:

a) Cuando cumple la empresa las obligaciones frente al cliente (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuando se cumplen las obligaciones en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.

b) Los términos de pago significativos (por ejemplo, cuando se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está restringida por las limitaciones existentes para su estimación).

c) La naturaleza de los bienes o servicios que la empresa se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios, es decir, si la empresa está actuando como un agente o comisionista.

d) Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

e) Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

13.3 Información sobre los juicios significativos en la aplicación de la norma de registro y valoración.

La empresa revelará los juicios y cambios de juicios realizados en aplicación de la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes. En concreto, la empresa explicará los juicios y cambios en los juicios, utilizados al determinar los aspectos siguientes:

1. El calendario en que se estima cumplir las obligaciones asumidas por la empresa frente al cliente.

a) Para las obligaciones asumidas que la empresa satisface a lo largo del tiempo, la empresa revelará los siguientes aspectos:

1.º Los métodos utilizados para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado).

2.º Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de los bienes o servicios.

b) Para obligaciones que se satisfacen en un momento determinado, la empresa revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

2. El precio de la transacción y los importes asignados a cada obligación.

La empresa incluirá información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

a) Determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación distinta al efectivo,

b) Evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida,

c) Asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes y servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable), y

d) Estimación del impacto monetario de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

13.4 Información sobre los activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

La empresa incluirá la siguiente información:

a) Los juicios realizados para determinar el importe de los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

b) El método que utiliza para determinar la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o la amortización para cada ejercicio.

c) Los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría principal de activo.

d) El importe del gasto por imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el ejercicio.

13.5 Información sobre determinados gastos.

Se deberá incluir la siguiente información:

a) El desglose de las partidas 4.a) y 4.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias “Consumo de mercaderías” y “Consumo de materias primas y otras materias consumibles”,

distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

b) Desglose de la partida 6.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias “Cargas sociales”, distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

c) En el caso de que la empresa formule la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 4. “Aprovisionamientos” y 6. “Gastos de personal”, del modelo abreviado de dicha cuenta.

13.6 Otros resultados.

Se deberá informar de los resultados originados fuera de la actividad normal de la empresa incluidos en la partida “Otros resultados”.

14. Provisiones y contingencias.

1. Para cada provisión reconocida en el balance deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Dotaciones.
- Aplicaciones.
- Otros ajustes realizados (combinaciones de negocios, etc.).
- Saldo final.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

b) Información acerca del aumento, durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

c) Una descripción de la naturaleza de la obligación asumida.

d) Una descripción de las estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes, así como de las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. En su caso, se justificarán los ajustes que haya procedido realizar.

e) Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo de balance por estos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de contingencia, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.

b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos.

d) La existencia de cualquier derecho de reembolso.

e) En el caso excepcional en que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para la empresa procedentes de activos que no cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.

b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así como los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

4. Excepcionalmente en los casos en que mediando litigio con un tercero, la información exigida en los apartados anteriores perjudique seriamente la posición de la empresa, no será preciso que se suministre dicha información, pero se describirá la naturaleza del litigio e informará de la omisión de esta información y de las razones que han llevado a tomar tal decisión.

15. Información sobre medio ambiente.

Se facilitará información sobre:

a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 14.

d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida en el apartado 2 de la nota 14.

e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

f) Compensaciones a recibir de terceros.

16. Retribuciones a largo plazo al personal.

1. Cuando la empresa otorgue retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida, deberá incluir una descripción general del tipo de plan de que se trate.

2. Para el caso de retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida, adicionalmente, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 14, así como se detallará:

a) Una conciliación entre los activos y pasivos reconocidos en el balance.

b) Importe de las partidas incluidas en el valor razonable de los activos afectos al plan.

c) Principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores a la fecha de cierre del ejercicio.

17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Para cada acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio, deberá indicarse:

1. Descripción de cada tipo de acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio que haya existido a lo largo del ejercicio, con indicación del beneficiario. Si dichos acuerdos tienen características similares se podrá informar sobre los mismos de forma conjunta, siempre que dicha información permita comprender la naturaleza y el alcance de dichos acuerdos.

2. Cuando proceda registrar pasivos en las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 14.

3. Cuando las transacciones consistan en pagos basados en opciones sobre acciones, se informará sobre:

a) El número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones existentes al comienzo y al final del ejercicio, las concedidas, y anuladas durante el mismo, así como las que hayan caducado a lo largo de ejercicio. Por último se proporcionará la misma información sobre las ejercitables al final de periodo.

b) Para las opciones sobre acciones ejercitadas durante el ejercicio, se indicará el precio medio ponderado de las acciones en la fecha de ejercicio, pudiéndose señalar el precio medio ponderado de la acción durante el periodo.

c) Para las opciones existentes al final del ejercicio, el rango de precios de ejercicio y la vida media ponderada pendiente de las mismas.

Se deberá indicar cómo se ha determinado durante el ejercicio el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

Se deberá indicar el efecto que hayan tenido las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio sobre la situación financiera y el resultado de la empresa.

4. Cuando no se pueda estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes y servicios recibidos, según se establece en la norma de registro y valoración, se informará sobre este hecho, explicando los motivos de dicha imposibilidad.

18. Subvenciones, donaciones y legados.

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

19. Combinaciones de negocios.

1. La empresa adquirente indicará, para cada una de las combinaciones de negocios que tenga lugar durante el ejercicio, la siguiente información:

a) El nombre y descripción de la empresa o empresas adquiridas.

b) La fecha de adquisición.

c) La forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Las razones principales que han motivado la combinación de negocios, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, inmovilizados intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y de cada clase principal de contraprestación, tales como:

– Efectivo.

– Otros activos materiales o intangibles, incluyendo un negocio o una dependiente de la adquirente.

– Importe de la contraprestación contingente; la descripción del acuerdo deberá suministrarse en la letra g).

– Instrumentos de deuda.

– Participación en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos de patrimonio emitidos o a emitir y el método para estimar su valor razonable.

Adicionalmente se informará de las participaciones previas en el patrimonio de la empresa adquirida que no hayan dado lugar al control de la misma, en las combinaciones de negocio por etapas.

f) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos y pasivos de la empresa adquirida, indicando aquellos que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se recogen por su valor razonable.

g) Para cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros así como para los activos recibidos como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre: importe reconocido en la fecha de adquisición, descripción del acuerdo y, una estimación del intervalo de posibles resultados así como del importe máximo potencial de los pagos futuros que la adquirente pudiera estar obligada a realizar conforme a las condiciones de la adquisición, o si no pueden ser estimados se comunicará esta circunstancia así como los motivos por los que no pueden ser estimados.

Se proporcionará esta misma información sobre los activos contingentes o activos por indemnización; por ejemplo, cuando en el acuerdo se incluya una cláusula en cuya virtud la adquirente deba ser indemnizada de la responsabilidad que se pudiera derivar por litigios pendientes de la adquirida.

h) Valor razonable de las cuentas a cobrar adquiridas, los importes contractuales brutos a cobrar, y la mejor estimación en la fecha de adquisición de los flujos de efectivo contractuales que no se espera cobrar. La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta a cobrar, tales como préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas a cobrar.

i) Respecto al fondo de comercio que pueda haber surgido en las combinaciones de negocio, la empresa deberá suministrar la información solicitada en el apartado 2 de la nota 7. Asimismo, deberá informarse del importe total del fondo de comercio que se espera que sea deducible fiscalmente.

j) Para aquellos casos de «relación preexistente» donde la adquirida y adquirente mantuvieran una relación que existía antes de que se produjera la combinación de negocios: una descripción de la transacción, el importe reconocido de cada transacción, y si la transacción es la cancelación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha cancelación.

2. En las combinaciones de negocios en las que el coste de la combinación resulte inferior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, el importe y la naturaleza de cualquier exceso que se reconozca en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración, así como, una descripción de las razones por las que la transacción dio lugar a una ganancia. Asimismo, en su caso, se describirán los inmovilizados intangibles y activos contingentes que no hayan podido ser registrados por no poder calcularse su valoración por referencia a un mercado activo.

3. En una combinación de negocios realizada por etapas:

a) El valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirida, mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de adquisición.

b) El importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de valorar nuevamente a valor razonable la participación en el patrimonio de la adquirida mantenida por la adquirente antes de la combinación de negocios y la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias en la que está reconocida dicha ganancia o pérdida.

4. La información requerida en el apartado 1 se revelará de forma agregada para las combinaciones de negocios, efectuadas durante el ejercicio económico, que individualmente carezcan de importancia relativa.

Adicionalmente, la empresa adquirente proporcionará la información contenida en el apartado primero de esta nota para cada una de las combinaciones de negocios efectuadas o en curso entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que esto no sea posible. En este caso se señalarán las razones por las que esta información no puede ser proporcionada.

La sociedad o negocio adquirido deberá informar en sus cuentas anuales de los aspectos más significativos del proceso en marcha.

5. La empresa adquirente revelará, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante el ejercicio, o agregadamente para las que carezcan individualmente de importancia relativa, la parte de los ingresos y el resultado imputable a la combinación desde la fecha de adquisición. También indicará los ingresos y el resultado del ejercicio que hubiera obtenido la empresa resultante de la combinación de negocios bajo el

supuesto de que todas las combinaciones de negocio realizadas en el ejercicio se hubiesen efectuado en la fecha de inicio del mismo.

En el caso de que esta información no pudiese ser suministrada, se señalará este hecho y se motivará.

6. Se indicará la siguiente información en relación con las combinaciones de negocios efectuadas durante el ejercicio o en los ejercicios anteriores:

a) Si el importe reconocido en cuentas se ha determinado provisionalmente, se señalarán los motivos por los que el reconocimiento inicial no es completo, los activos adquiridos y compromisos asumidos para los que el periodo de valoración está abierto y el importe y naturaleza de cualquier ajuste en la valoración efectuado durante el ejercicio.

b) Una descripción de los hechos o circunstancias posteriores a la adquisición que han dado lugar al reconocimiento durante el ejercicio de impuestos diferidos adquiridos como parte de la combinación de negocios.

c) El importe y una justificación de cualquier ganancia o pérdida reconocida en el ejercicio que esté relacionada con los activos adquiridos o pasivos asumidos y sea de tal importe, naturaleza o incidencia que esta información sea relevante para comprender las cuentas anuales de la empresa resultante de la combinación de negocios.

d) Hasta que la entidad cobre, enajene o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo por una contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo derivado de una contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire, se señalarán todos los cambios en los importes reconocidos incluyendo las diferencias que surjan en la liquidación, todos los cambios en el rango de resultados posibles sin descontar y sus razones de cambio, y las técnicas de valoración para valorar la contraprestación contingente.

20. Negocios conjuntos.

1. La empresa indicará y describirá los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre:

- a) Explotaciones controladas conjuntamente, y
- b) Activos controlados conjuntamente.

2. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 14, se deberá informar de forma separada sobre el importe agregado de las contingencias siguientes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota:

a) Cualquier contingencia en que la empresa como partícipe haya incurrido en relación con las inversiones en negocios conjuntos y su parte en cada una de las contingencias que hayan sido incurridas conjuntamente con otros partícipes.

b) Su parte de las contingencias de los negocios conjuntos en los que puede ser responsable, y

c) Aquellas contingencias que surgen debido a que la empresa como partícipe puede ser responsable de los pasivos de otros partícipes de un negocio conjunto.

3. La empresa informará separadamente del importe total de los siguientes compromisos:

a) Cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes, y

b) Su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

4. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto, los importes correspondientes a los negocios conjuntos. Esta información se incluirá de forma agregada para el total de negocios conjuntos en los que participa la empresa.

21. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas.

1. Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse:

a) Los ingresos, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas, reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) El gasto por impuesto sobre beneficios relativo al anterior resultado.

c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas.

d) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

e) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las actividades interrumpidas y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de las mismas en un ejercicio anterior. O, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

f) Los resultados relativos a la actividad que se hayan presentado previamente como actividades interrumpidas, y que sin embargo finalmente no hayan sido enajenadas.

2. Para cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta, incluyendo los de actividades interrumpidas, deberá indicarse:

a) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

b) El resultado reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto, para cada elemento significativo.

c) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de los mismos en un ejercicio anterior. O, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

3. Cuando los requisitos para calificar un activo no corriente o un grupo enajenable de elementos como mantenidos para la venta se cumplan después de la fecha de cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, la empresa no los calificará como mantenidos para la venta en las cuentas anuales que formule. No obstante deberá suministrar en relación con los mismos la información descrita en la letra a) del apartado anterior.

22. Hechos posteriores al cierre.

La empresa informará de:

1. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

2. Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

3. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando de:

a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

b) Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa.

c) Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

23. Operaciones con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras empresas del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.

b) Prestación y recepción de servicios.

c) Contratos de arrendamiento financiero.

d) Transferencias de investigación y desarrollo.

e) Acuerdos sobre licencias.

f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.

i) Garantías y avales.

j) Remuneraciones e indemnizaciones.

k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.

m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.

n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

o) Acuerdos de gestión de tesorería, y

p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de la retribución satisfecha a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar en sus cuentas anuales de la concreta remuneración que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

En el caso de que la empresa hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de alguno de ellos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente con indicación de la cuantía de la prima.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de los anticipos y créditos concedidos a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar en sus cuentas anuales de la concreta participación que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

7. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad de capital deberán informar de las situaciones de conflicto de interés en que incurran los administradores o las personas vinculadas a ellos, en los términos regulados en el artículo 229 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.

24. Otra información.

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.

El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio con discapacidad mayor o igual al treinta y tres por ciento, indicando las categorías a que pertenecen.

2. Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y que de acuerdo con la normativa en vigor, únicamente publiquen cuentas anuales individuales, vendrán obligadas a

informar sobre las principales variaciones que se originarían en el patrimonio neto y en la cuenta de pérdidas y ganancias si se hubieran aplicado las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, indicando los criterios de valoración que hayan aplicado.

3. El importe recibido por los auditores de cuentas desglosado en honorarios percibidos por la prestación del servicio de auditoría y otros servicios distintos, diferenciando dentro de estos últimos, por un lado, los servicios fiscales que pudieran realizarse de acuerdo con la normativa aplicable y, por otro lado, aquellos que correspondan a los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable.

El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a servicios prestados por cualquier empresa perteneciente a la misma red a la que perteneciese el auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

4. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

5. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

6. Cuando la sociedad no sea la de mayor activo del conjunto de sociedades sometidas a una unidad de decisión en los términos señalados en el punto anterior, indicará la unidad de decisión a la que pertenece y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el punto anterior.

7. La conclusión, la modificación o la extinción anticipada de cualquier contrato entre una sociedad mercantil y cualquiera de sus socios o administradores o persona que actúe por cuenta de ellos, cuando se trate de una operación ajena al tráfico ordinario de la sociedad o que no se realice en condiciones normales.

25. Información segmentada.

La empresa informará de la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a sus actividades ordinarias, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

Las empresas que puedan formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada podrán omitir esta información.

III. MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES

BALANCE ABREVIADO AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20,(280),(290)	I. Inmovilizado intangible.			
21,(281),(291),23	II. Inmovilizado material.			
22,(282),(292)	III. Inversiones inmobiliarias.			
2403,2404,2413,2414,2423,2424,(2493),(2494),(293),(2943),(2944),(2953),(2954)	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
2405,2415,2425,(2495),250,251,252,253,254,255,257,258, (259),26,(2945),(2955),(297),(298) 474	V. Inversiones financieras a largo plazo.			
	VI. Activos por Impuesto diferido.			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580,581,582,583,584,(599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.			
30,31,32,33,34,35,36,(39),407	II. Existencias.			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
430,431,432,433,434,435,436,(437),(490),(493)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
5580	2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.			
44,460,470,471,472,544	3. Otros deudores.			
5303,5304,5313,5314,5323,5324,5333,5334, 5343,5344,5353,5354,(5393),(5394),5523,5524, (593),(5943),(5944),(5953),(5954)	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
5305,5315,5325,5335, 5345,5355,(5395),540,541,542,543,545,546,547,548,(549),551, 5525,5590,5593,565,566,(5945),(5955),(597),(598)	V. Inversiones financieras a corto plazo.			
480,567	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
57	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
	I. Capital.			
100,101,102	1. Capital escriturado.			
(1030),(1040)	2. (Capital no exigido).			
110	II. Prima de emisión.			
112,113,114,115,119	III. Reservas.			
(108),(109)	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).			
120,(121)	V. Resultados de ejercicios anteriores.			
118	VI. Otras aportaciones de socios.			
129	VII. Resultado del ejercicio.			
(557)	VIII. (Dividendo a cuenta).			
111	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto.			
133,1340,137	A-2) Ajustes por cambios de valor.			
130,131,132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	I. Provisiones a largo plazo.			
	II. Deudas a largo plazo.			
1605,170	1. Deudas con entidades de crédito.			
1625,174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615,1635,171,172,173,175,176,177,178,179,180,185,189	3. Otras deudas a largo plazo.			
1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
479	IV. Pasivos por impuesto diferido.			
181	V. Periodificaciones a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
585,586,587,588,589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
499,529	II. Provisiones a corto plazo.			
	III. Deudas a corto plazo.			
5105,520,527	1. Deudas con entidades de crédito.			
5125,524	2. Acreedores por arrendamiento financiero.			
(1034),(1044),(190),(192),194,500,501,505,506,509,5115,5135,5145, 521,522,523,525,526,528,551,5525, 555,5565,5566,5595,5598,560,561,569	3. Otras deudas a corto plazo.			
5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134, 5143,5144,5523,5524,5563,5564	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
400,401,403,404,405,(406)	1. Proveedores.			
41,438,465,466,475,476,477	2. Otros acreedores.			
485,568	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

N.º Cuentas		Nota	(Debe) 200X	Haber 200X-1
700,701,702,703,704,705,(706),(708),(709)	1. Importe neto de la cifra de negocios.			
(6930),71*,7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			
73	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.			
(600),(601),(602),606,(607),608,609,61*(6931),(6932),(6933),7931, 7932,7933	4. Aprovisionamientos.			
740,747,75	5. Otros ingresos de explotación.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

N.º Cuentas		Nota	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(64), 7950, 7957	6. Gastos de personal.			
(62), (631), (634), 636, 639, (65), (694), (695), 794, 7954	7. Otros gastos de explotación.			
(68)	8. Amortización del inmovilizado.			
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.			
7951, 7952, 7955, 7956	10. Excesos de provisiones.			
(670), (671), (672), (690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.			
	A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)			
760, 761, 762, 767, 769	12. Ingresos financieros.			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	13. Gastos financieros.			
(663), 763	14. Variación de valor razonable en instrumentos financiero.			
(668), 768	15. Diferencias de cambio.			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.			
	B) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)			
	C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	17. Impuestos sobre beneficios.			
	D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

**ESTADO ABREVIADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X**

**A) ESTADO ABREVIADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X**

Nº CUENTAS		Notas en la memoria	200X	200X-1
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.			
(800),(89),900, 991,992	I. Por valoración de instrumentos financieros.			
(810),910	II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
(85),95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
(8300)*,8301*, (833),834,835,838	V. Efecto impositivo.			
	B) Total Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I+II+III+IV+V).			
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias.			
(802),902,993,994	VI. Por valoración de instrumentos financieros.			
(812),912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
8301*,(836),(837)	IX. Efecto impositivo.			
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX).			
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C).			

* Su signo puede ser positivo o negativo

**B) ESTADO ABREVIADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200X**

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.													
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores													
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1													

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
I. Total ingresos y gastos reconocidos.													
II. Operaciones con socios o propietarios.													
1. Aumentos de capital.													
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Otras operaciones con socios o propietarias.													
III. Otras variaciones del patrimonio neto.													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X -1													
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.													
II. Ajustes por errores 200X-1.													
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X													
I. Total ingresos y gastos reconocidos.													
II. Operaciones con socios o propietarios.													
1. Aumentos de capital.													
2. (-) Reducciones de capital.													
3. Otras operaciones con socios o propietarios.													
III. Otras variaciones del patrimonio neto.													
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X													

CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA

1. Actividad de la empresa

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique. En particular:

1. Domicilio y forma legal de la empresa, así como el lugar donde desarrolle las actividades, si fuese diferente de la sede social.

2. Una descripción de la naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades.

3. En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre el nombre y domicilio de la sociedad dominante que haya formulado las cuentas consolidadas del grupo menor de empresas del que forme parte la sociedad en calidad de sociedad dependiente.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre:

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente.

Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas. Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables. Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores. Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la empresa ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

e) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

g) Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro de empleados.

6. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

7. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

8. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

9. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

10. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

11. Criterios empleados para el registro de los gastos de personal; en particular, el referido a los compromisos por pensiones.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Combinaciones de negocios; indicando los criterios de registro y valoración empleados.

14. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

15. Criterios empleados en las transacciones entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, se precisará de acuerdo con las condiciones del contrato: el coste del bien en origen, la duración del contrato, los años transcurridos, las cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, las cuotas pendientes y, en su caso, el valor de la opción de compra.

5. Activos financieros

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor originadas por el riesgo de crédito.

2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estima utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

d) Un cuadro que refleje los movimientos del patrimonio en el ejercicio como consecuencia de los cambios de valor razonable de los instrumentos financieros.

3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida de patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

6. Pasivos financieros

Se revelará información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

Los detalles de cualquier impago del principal o de los intereses que se haya producido durante el ejercicio.

El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y, en su caso,

Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

7. Fondos propios

Se informará sobre:

1. En caso de sociedades anónimas, importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

8. Situación fiscal

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.

2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

9. Operaciones con partes vinculadas

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:

a) Entidad dominante.

b) Empresas dependientes.

- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de los anticipos y créditos concedidos a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar en sus cuentas anuales de la concreta participación que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

10. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones deberán consignarse por separado.

5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

6. Cualquier otra información que, a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales, fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.

CUARTA PARTE

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO 1

Financiación básica

10.	CAPITAL	
100.	Capital social	
101.	Fondo social	
102.	Capital	
103.	Socios por desembolsos no exigidos	
	1030.	Socios por desembolsos no exigidos, capital social
	1034.	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción
104.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	
	1040.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social
	1044.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción
108.	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	
109.	Acciones o participaciones propias para reducción de capital	
11.	RESERVAS Y OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	
110.	Prima de emisión o asunción	
111.	Otros instrumentos de patrimonio neto	
	1110.	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos
	1111.	Resto de instrumentos de patrimonio neto
112.	Reserva legal	
113.	Reservas voluntarias	
114.	Reservas especiales	
	1140.	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante
	1142.	Reserva por capital amortizado
	1143.	Reserva por fondo de comercio
	1144.	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía
115.	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	
118.	Aportaciones de socios o propietarios	
119.	Diferencias por ajuste del capital a euros	
12.	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN	
120.	Remanente	
121.	Resultados negativos de ejercicios anteriores	
129.	Resultado del ejercicio	
13.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	
130.	Subvenciones oficiales de capital	
131.	Donaciones y legados de capital	
132.	Otras subvenciones, donaciones y legados	
133.	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
134.	Operaciones de cobertura	
	1340.	Cobertura de flujos de efectivo
	1341.	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero
135.	Diferencias de conversión	
136.	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	
137.	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	
	1370.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
	1371.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios
14.	PROVISIONES	
140.	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	
141.	Provisión para impuestos	
142.	Provisión para otras responsabilidades	

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

143.	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
145.	Provisión para actuaciones medioambientales
146.	Provisión para reestructuraciones
147.	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
15.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES
150.	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros
153.	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
1533.	Desembolsos no exigidos, empresas del grupo
1534.	Desembolsos no exigidos, empresas asociadas
1535.	Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas
1536.	Otros desembolsos no exigidos
154.	Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
1543.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo
1544.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas
1545.	Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas
1546.	Otras aportaciones no dinerarias pendientes
16.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
160.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas
1603.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
1604.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
1605.	Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas
161.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas
1613.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo
1614.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas
1615.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas
162.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas
1623.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo
1624.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas
1625.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
163.	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas
1633.	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo
1634.	Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas
1635.	Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas
17.	DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS
170.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito
171.	Deudas a largo plazo
172.	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados
173.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo
174.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo
175.	Efectos a pagar a largo plazo
176.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo
1765.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación
1768.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura
177.	Obligaciones y bonos
178.	Obligaciones y bonos convertibles
179.	Deudas representadas en otros valores negociables
18.	PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO
180.	Fianzas recibidas a largo plazo
181.	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo
185.	Depósitos recibidos a largo plazo
189.	Garantías financieras a largo plazo
19.	SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN
190.	Acciones o participaciones emitidas
192.	Suscriptores de acciones
194.	Capital emitido pendiente de inscripción
195.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros
197.	Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros
199.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

GRUPO 2

Activo no corriente

20.	INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
200.	Investigación
201.	Desarrollo
202.	Concesiones administrativas
203.	Propiedad industrial
204.	Fondo de comercio
205.	Derechos de traspaso
206.	Aplicaciones informáticas
209.	Anticipos para inmovilizaciones intangibles
21.	INMOVILIZACIONES MATERIALES
210.	Terrenos y bienes naturales
211.	Construcciones

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

212.	Instalaciones técnicas
213.	Maquinaria
214.	Uillaje
215.	Otras instalaciones
216.	Mobiliario
217.	Equipos para procesos de información
218.	Elementos de transporte
219.	Otro inmovilizado material
22.	INVERSIONES INMOBILIARIAS
220.	Inversiones en terrenos y bienes naturales
221.	Inversiones en construcciones
23.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
230.	Adaptación de terrenos y bienes naturales
231.	Construcciones en curso
232.	Instalaciones técnicas en montaje
233.	Maquinaria en montaje
237.	Equipos para procesos de información en montaje
239.	Anticipos para inmovilizaciones materiales
24.	INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
240.	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
2403.	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo
2404.	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas
2405.	Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
241.	Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
2413.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
2414.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
2415.	Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
242.	Créditos a largo plazo a partes vinculadas
2423.	Créditos a largo plazo a empresas del grupo
2424.	Créditos a largo plazo a empresas asociadas
2425.	Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
249.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas
2493.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
2494.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
2495.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
25.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
250.	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio
251.	Valores representativos de deuda a largo plazo
252.	Créditos a largo plazo
253.	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado
254.	Créditos a largo plazo al personal
255.	Activos por derivados financieros a largo plazo
2550.	Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación
2553.	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura
257.	Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal
258.	Imposiciones a largo plazo
259.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo
26.	FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
260.	Fianzas constituidas a largo plazo
265.	Depósitos constituidos a largo plazo
28.	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
280.	Amortización acumulada del inmovilizado intangible
2800.	Amortización acumulada de investigación
2801.	Amortización acumulada de desarrollo
2802.	Amortización acumulada de concesiones administrativas
2803.	Amortización acumulada de propiedad industrial
2804.	Amortización acumulada de fondo de comercio
2805.	Amortización acumulada de derechos de traspaso
2806.	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas
281.	Amortización acumulada del inmovilizado material
2811.	Amortización acumulada de construcciones
2812.	Amortización acumulada de instalaciones técnicas
2813.	Amortización acumulada de maquinaria
2814.	Amortización acumulada de utilaje
2815.	Amortización acumulada de otras instalaciones
2816.	Amortización acumulada de mobiliario
2817.	Amortización acumulada de equipos para procesos de información
2818.	Amortización acumulada de elementos de transporte

§ 3 Plan General de Contabilidad

	2819.	Amortización acumulada de otro inmovilizado material
	282.	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias
29.	DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES	
	290.	Deterioro de valor del inmovilizado intangible
	2900.	Deterioro de valor de investigación
	2901.	Deterioro del valor de desarrollo
	2902.	Deterioro de valor de concesiones administrativas
	2903.	Deterioro de valor de propiedad industrial
	2905.	Deterioro de valor de derechos de traspaso
	2906.	Deterioro de valor de aplicaciones informáticas
	291.	Deterioro de valor del inmovilizado material
	2910.	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales
	2911.	Deterioro de valor de construcciones
	2912.	Deterioro de valor de instalaciones técnicas
	2913.	Deterioro de valor de maquinaria
	2914.	Deterioro de valor de utillaje
	2915.	Deterioro de valor de otras instalaciones
	2916.	Deterioro de valor de mobiliario
	2917.	Deterioro de valor de equipos para procesos de información
	2918.	Deterioro de valor de elementos de transporte
	2919.	Deterioro de valor de otro inmovilizado material
	292.	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias
	2920.	Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales
	2921.	Deterioro de valor de construcciones
	293.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo
	2933.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo
	2934.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas
	2935.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
	2936.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras empresas
	294.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
	2943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
	2944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
	2945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
	295.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas
	2953.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo
	2954.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas
	2955.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
	297.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo
	298.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo

GRUPO 3

Existencias

30.	COMERCIALES
300.	Mercaderías A
301.	Mercaderías B
31.	MATERIAS PRIMAS
310.	Materias primas A
311.	Materias primas B
32.	OTROS APROVISIONAMIENTOS
320.	Elementos y conjuntos incorporables
321.	Combustibles
322.	Repuestos
325.	Materiales diversos
326.	Embalajes
327.	Envases
328.	Material de oficina
33.	PRODUCTOS EN CURSO
330.	Productos en curso A
331.	Productos en curso B
34.	PRODUCTOS SEMITERMINADOS
340.	Productos semiterminados A
341.	Productos semiterminados B
35.	PRODUCTOS TERMINADOS

350.	Productos terminados A
351.	Productos terminados B
36.	SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
360.	Subproductos A
361.	Subproductos B
365.	Residuos A
366.	Residuos B
368.	Materiales recuperados A
369.	Materiales recuperados B
39.	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS
390.	Deterioro de valor de las mercaderías
391.	Deterioro de valor de las materias primas
392.	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos
393.	Deterioro de valor de los productos en curso
394.	Deterioro de valor de los productos semiterminados
395.	Deterioro de valor de los productos terminados
396.	Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados

GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones comerciales

40.	PROVEEDORES
400.	Proveedores
4000.	Proveedores (euros)
4004.	Proveedores (moneda extranjera)
4009.	Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar
401.	Proveedores, efectos comerciales a pagar
403.	Proveedores, empresas del grupo
4030.	Proveedores, empresas del grupo (euros)
4031.	Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo
4034.	Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera)
4036.	Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo
4039.	Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar
404.	Proveedores, empresas asociadas
405.	Proveedores, otras partes vinculadas
406.	Envases y embalajes a devolver a proveedores
407.	Anticipos a proveedores
41.	ACREEDORES VARIOS
410.	Acreeedores por prestaciones de servicios
4100.	Acreeedores por prestaciones de servicios (euros)
4104.	Acreeedores por prestaciones de servicios, (moneda extranjera)
4109.	Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar
411.	Acreeedores, efectos comerciales a pagar
419.	Acreeedores por operaciones en común
43.	CLIENTES
430.	Cientes
4300.	Cientes (euros)
4304.	Cientes (moneda extranjera)
4309.	Cientes, facturas pendientes de formalizar
431.	Cientes, efectos comerciales a cobrar
4310.	Efectos comerciales en cartera
4311.	Efectos comerciales descontados
4312.	Efectos comerciales en gestión de cobro
4315.	Efectos comerciales impagados
432.	Cientes, operaciones de «factoring»
433.	Cientes, empresas del grupo
4330.	Cientes empresas del grupo (euros)
4331.	Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo
4332.	Cientes empresas del grupo, operaciones de «factoring»
4334.	Cientes empresas del grupo (moneda extranjera)
4336.	Cientes empresas del grupo de dudoso cobro
4337.	Envases y embalajes a devolver a clientes, empresas del grupo
4339.	Cientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar
434.	Cientes, empresas asociadas
435.	Cientes, otras partes vinculadas
436.	Cientes de dudoso cobro
437.	Envases y embalajes a devolver por clientes

438.	Anticipos de clientes
44.	DEUDORES VARIOS
440.	Deudores
4400.	Deudores (euros)
4404.	Deudores (moneda extranjera)
4409.	Deudores, facturas pendientes de formalizar
441.	Deudores, efectos comerciales a cobrar
4410.	Deudores, efectos comerciales en cartera
4411.	Deudores, efectos comerciales descontados
4412.	Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro
4415.	Deudores, efectos comerciales impagados
446.	Deudores de dudoso cobro
449.	Deudores por operaciones en común
46.	PERSONAL
460.	Anticipos de remuneraciones
465.	Remuneraciones pendientes de pago
466.	Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago
47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470.	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos
4700.	Hacienda Pública, deudora por IVA
4708.	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas
4709.	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos
471.	Organismos de la Seguridad Social, deudores
472.	Hacienda Pública, IVA soportado
473.	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta
474.	Activos por impuesto diferido
4740.	Activos por diferencias temporarias deducibles
4742.	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
4745.	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
475.	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales
4750.	Hacienda Pública, acreedora por IVA
4751.	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas
4752.	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades
4758.	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar
476.	Organismos de la Seguridad Social, acreedores
477.	Hacienda Pública, IVA repercutido
479.	Pasivos por diferencias temporarias imposables
48.	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
480.	Gastos anticipados
485.	Ingresos anticipados
49.	DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
490.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales
493.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas
4933.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo
4934.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas
4935.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas
499.	Provisiones por operaciones comerciales
4994.	Provisión por contratos onerosos
4999.	Provisión para otras operaciones comerciales

GRUPO 5

Cuentas financieras

50.	EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO	
500.	Obligaciones y bonos a corto plazo	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo
501.	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros	
505.	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo	
506.	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	
507.	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	
509.	Valores negociables amortizados	
	5090.	Obligaciones y bonos amortizados
	5091.	Obligaciones y bonos convertibles amortizados
	5095.	Otros valores negociables amortizados
51.	DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS	
510.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas	
	5103.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

	5104.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
	5105.	Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas
511.		Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas
	5113.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo
	5114.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas
	5115.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas
512.		Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
	5123.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo
	5124.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas
	5125.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas
513.		Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas
	5133.	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo
	5134.	Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas
	5135.	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas
514.		Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas
	5143.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo
	5144.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas
	5145.	Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas
52.		DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
520.		Deudas a corto plazo con entidades de crédito
	5200.	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito
	5201.	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto
	5208.	Deudas por efectos descontados
	5209.	Deudas por operaciones de «factoring»
521.		Deudas a corto plazo
522.		Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados
523.		Proveedores de inmovilizado a corto plazo
524.		Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo
525.		Efectos a pagar a corto plazo
526.		Dividendo activo a pagar
527.		Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito
528.		Intereses a corto plazo de deudas
529.		Provisiones a corto plazo
	5290.	Provisión a corto plazo por retribuciones al personal
	5291.	Provisión a corto plazo para impuestos
	5292.	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades
	5293.	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
	5295.	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales
	5296.	Provisión a corto plazo para reestructuraciones
	5297.	Provisión a corto plazo por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
53.		INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
530.		Participaciones a corto plazo en partes vinculadas
	5303.	Participaciones a corto plazo, en empresas del grupo
	5304.	Participaciones a corto plazo, en empresas asociadas
	5305.	Participaciones a corto plazo, en otras partes vinculadas
531.		Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas
	5313.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo
	5314.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas
	5315.	Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas
532.		Créditos a corto plazo a partes vinculadas
	5323.	Créditos a corto plazo a empresas del grupo
	5324.	Créditos a corto plazo a empresas asociadas
	5325.	Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas
533.		Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas
	5333.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo
	5334.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas
	5335.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas
534.		Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas
	5343.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo
	5344.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas
	5345.	Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas
535.		Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas
	5353.	Dividendo a cobrar de empresas del grupo
	5354.	Dividendo a cobrar de empresas asociadas
	5355.	Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

539.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas
	5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
	5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas
54.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
540.	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio
541.	Valores representativos de deuda a corto plazo
542.	Créditos a corto plazo
543.	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado
544.	Créditos a corto plazo al personal
545.	Dividendo a cobrar
546.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas
547.	Intereses a corto plazo de créditos
548.	Imposiciones a corto plazo
549.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo
55.	OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS
550.	Titular de la explotación
551.	Cuenta corriente con socios y administradores
552.	Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas
	5523. Cuenta corriente con empresas del grupo
	5524. Cuenta corriente con empresas asociadas
	5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas
553.	Cuentas corrientes en fusiones y escisiones
	5530. Socios de sociedad disuelta
	5531. Socios, cuenta de fusión
	5532. Socios de sociedad escindida
	5533. Socios, cuenta de escisión
554.	Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes
555.	Partidas pendientes de aplicación
556.	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto
	5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas del grupo
	5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas asociadas
	5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas
	5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras empresas
557.	Dividendo activo a cuenta
558.	Socios por desembolsos exigidos
	5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias
	5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
559.	Derivados financieros a corto plazo
	5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación
	5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura
	5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación
	5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura
56.	FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560.	Fianzas recibidas a corto plazo
561.	Depósitos recibidos a corto plazo
565.	Fianzas constituidas a corto plazo
566.	Depósitos constituidos a corto plazo
567.	Intereses pagados por anticipado
568.	Intereses cobrados por anticipado
569.	Garantías financieras a corto plazo
57.	TESORERÍA
570.	Caja, euros
571.	Caja, moneda extranjera
572.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros
573.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera
574.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros
575.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera
576.	Inversiones a corto plazo de gran liquidez
58.	ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS
580.	Inmovilizado
581.	Inversiones con personas y entidades vinculadas
582.	Inversiones financieras
583.	Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
584.	Otros activos

585.	Provisiones
586.	Deudas con características especiales
587.	Deudas con personas y entidades vinculadas
588.	Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
589.	Otros pasivos
59.	DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA
593.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo
	5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo
	5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas
	5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas
	5936. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras empresas.
594.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas
	5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo
	5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas
	5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas
595.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas
	5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo
	5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas
	5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas
597.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo
598.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo
599.	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta
	5990. Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta
	5991. Deterioro de valor de inversiones con personas y entidades vinculadas no corrientes mantenidas para la venta
	5992. Deterioro de valor de inversiones financieras no corrientes mantenidas para la venta
	5993. Deterioro de valor de existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar integrados en un grupo enajenable mantenido para la venta
	5994. Deterioro de valor de otros activos mantenidos para la venta

GRUPO 6

Compras y gastos

60.	COMPRAS
	600. Compras de mercaderías
	601. Compras de materias primas
	602. Compras de otros aprovisionamientos
	606. Descuentos sobre compras por pronto pago
	6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías
	6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas
	6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos
	607. Trabajos realizados por otras empresas
	608. Devoluciones de compras y operaciones similares
	6080. Devoluciones de compras de mercaderías
	6081. Devoluciones de compras de materias primas
	6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos
	609. «Rappels» por compras
	6090. «Rappels» por compras de mercaderías
	6091. «Rappels» por compras de materias primas
	6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos
61.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
	610. Variación de existencias de mercaderías
	611. Variación de existencias de materias primas
	612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos
62.	SERVICIOS EXTERIORES
	620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio
	621. Arrendamientos y cánones
	622. Reparaciones y conservación
	623. Servicios de profesionales independientes
	624. Transportes
	625. Primas de seguros
	626. Servicios bancarios y similares
	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas

§ 3 Plan General de Contabilidad

628.	Suministros
629.	Otros servicios
63.	TRIBUTOS
630.	Impuesto sobre beneficios
	6300. Impuesto corriente
	6301. Impuesto diferido
631.	Otros tributos
633.	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
634.	Ajustes negativos en la imposición indirecta
	6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente
	6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones
636.	Devolución de impuestos
638.	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
639.	Ajustes positivos en la imposición indirecta
	6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente
	6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones
64.	GASTOS DE PERSONAL
640.	Sueldos y salarios
641.	Indemnizaciones
642.	Seguridad Social a cargo de la empresa
643.	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida
644.	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida
	6440. Contribuciones anuales
	6442. Otros costes
645.	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio
	6450. Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio
	6457. Retribuciones al personal liquidados en efectivo basado en instrumentos de patrimonio
649.	Otros gastos sociales
65.	OTROS GASTOS DE GESTIÓN
650.	Pérdidas de créditos comerciales incobrables
651.	Resultados de operaciones en común
	6510. Beneficio transferido (gestor)
	6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)
659.	Otras pérdidas en gestión corriente
66.	GASTOS FINANCIEROS
660.	Gastos financieros por actualización de provisiones
661.	Intereses de obligaciones y bonos
	6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas del grupo
	6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas asociadas
	6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas
	6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras empresas
	6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas del grupo
	6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas asociadas
	6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas
	6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras empresas
662.	Intereses de deudas
	6620. Intereses de deudas, empresas del grupo
	6621. Intereses de deudas, empresas asociadas
	6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas
	6623. Intereses de deudas con entidades de crédito
	6624. Intereses de deudas, otras empresas
663.	Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
	6630. Pérdidas de cartera de negociación
	6631. Pérdidas de designados por la empresa
	6632. Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
	6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura
	6634. Pérdidas de otros instrumentos financieros
664.	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
	6640. Dividendos de pasivos, empresas del grupo
	6641. Dividendos de pasivos, empresas asociadas
	6642. Dividendos de pasivos, otras partes vinculadas
	6643. Dividendos de pasivos, otras empresas
665.	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»
	6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo
	6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas
	6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas
	6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito
	6654. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo
	6657. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito
666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

	6660.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
	6661.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
	6662.	Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
	6663.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
	6665.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
	6666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
	6667.	Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
	6668.	Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas
667.		Pérdidas de créditos no comerciales
	6670.	Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas del grupo
	6671.	Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas asociadas
	6672.	Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
	6673.	Pérdidas de créditos a largo plazo, otras empresas
	6675.	Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas del grupo
	6676.	Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas asociadas
	6677.	Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
	6678.	Pérdidas de créditos a corto plazo, otras empresas
	668.	Diferencias negativas de cambio
	669.	Otros gastos financieros
67.		PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES
	670.	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible
	671.	Pérdidas procedentes del inmovilizado material
	672.	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias
	673.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
	6733.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo
	6734.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas
	6735.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas
	675.	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias
	678.	Gastos excepcionales
68.		DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
	680.	Amortización del inmovilizado intangible
	681.	Amortización del inmovilizado material
	682.	Amortización de las inversiones inmobiliarias
69.		PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
	690.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
	691.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
	692.	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
	693.	Pérdidas por deterioro de existencias
	6930.	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
	6931.	Pérdidas por deterioro de mercaderías
	6932.	Pérdidas por deterioro de materias primas
	6933.	Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos
	694.	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales
	695.	Dotación a la provisión por operaciones comerciales
	6954.	Dotación a la provisión por contratos onerosos
	6959.	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales
696.		Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
	6960.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo
	6961.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas
	6962.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas
	6963.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas
	6965.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
	6966.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
	6967.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
	6968.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, de otras empresas
697.		Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
	6970.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo
	6971.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas
	6972.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas

	6973.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas
698.		Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
	6980.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo
	6981.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas
	6985.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
	6986.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
	6987.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
	6988.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, de otras empresas
699.		Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo
	6990.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo
	6991.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas
	6992.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
	6993.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas

GRUPO 7

Ventas e ingresos

70.	VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC	
	700.	Ventas de mercaderías
	701.	Ventas de productos terminados
	702.	Ventas de productos semiterminados
	703.	Ventas de subproductos y residuos
	704.	Ventas de envases y embalajes
	705.	Prestaciones de servicios
	706.	Descuentos sobre ventas por pronto pago
	7060.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías
	7061.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados
	7062.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados
	7063.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos
	708.	Devoluciones de ventas y operaciones similares
	7080.	Devoluciones de ventas de mercaderías
	7081.	Devoluciones de ventas de productos terminados
	7082.	Devoluciones de ventas de productos semiterminados
	7083.	Devoluciones de ventas de subproductos y residuos
	7084.	Devoluciones de ventas de envases y embalajes
	709.	«Rappels» sobre ventas
	7090.	«Rappels» sobre ventas de mercaderías
	7091.	«Rappels» sobre ventas de productos terminados
	7092.	«Rappels» sobre ventas de productos semiterminados
	7093.	«Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos
	7094.	«Rappels» sobre ventas de envases y embalajes
71.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	
	710.	Variación de existencias de productos en curso
	711.	Variación de existencias de productos semiterminados
	712.	Variación de existencias de productos terminados
	713.	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados
73.	TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA	
	730.	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible
	731.	Trabajos realizados para el inmovilizado material
	732.	Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias
	733.	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso
74.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	
	740.	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación
	746.	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio
	747.	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio
75.	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	
	751.	Resultados de operaciones en común
	7510.	Pérdida transferida (gestor)
	7511.	Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor)
	752.	Ingresos por arrendamientos
	753.	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 3 Plan General de Contabilidad

754.	Ingresos por comisiones
755.	Ingresos por servicios al personal
759.	Ingresos por servicios diversos
76.	INGRESOS FINANCIEROS
760.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio
7600.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo
7601.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas
7602.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas
7603.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas
761.	Ingresos de valores representativos de deuda
7610.	Ingresos de valores representativos de deuda, empresas del grupo
7611.	Ingresos de valores representativos de deuda, empresas asociadas
7612.	Ingresos de valores representativos de deuda, otras partes vinculadas
7613.	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas
762.	Ingresos de créditos
7620.	Ingresos de créditos a largo plazo
76200.	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo
76201.	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas asociadas
76202.	Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
76203.	Ingresos de créditos a largo plazo, otras empresas
7621.	Ingresos de créditos a corto plazo
76210.	Ingresos de créditos a corto plazo, empresas del grupo
76211.	Ingresos de créditos a corto plazo, empresas asociadas
76212.	Ingresos de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
76213.	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas
763.	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
7630.	Beneficios de cartera de negociación
7631.	Beneficios de designados por la empresa
7632.	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
7633.	Beneficios de instrumentos de cobertura
7634.	Beneficios de otros instrumentos financieros
766.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda
7660.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
7661.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
7662.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
7663.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
7665.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
7666.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
7667.	Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
7668.	Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas
767.	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo
768.	Diferencias positivas de cambio
769.	Otros ingresos financieros
77.	BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES
770.	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible
771.	Beneficios procedentes del inmovilizado material
772.	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias
773.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
7733.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo
7734.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas
7735.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas
774.	Diferencia negativa en combinaciones de negocios
775.	Beneficios por operaciones con obligaciones propias
778.	Ingresos excepcionales
79.	EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO
790.	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible
791.	Reversión del deterioro del inmovilizado material
792.	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias
793.	Reversión del deterioro de existencias
7930.	Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
7931.	Reversión del deterioro de mercaderías
7932.	Reversión del deterioro de materias primas
7933.	Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos
794.	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales
795.	Exceso de provisiones
7950.	Exceso de provisión por retribuciones al personal
7951.	Exceso de provisión para impuestos

§ 3 Plan General de Contabilidad

	7952.	Exceso de provisión para otras responsabilidades
	7954.	Exceso de provisión por operaciones comerciales
	79544.	Exceso de provisión por contratos onerosos
	79549.	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales
	7955.	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales
	7956.	Exceso de provisión para reestructuraciones
	7957.	Exceso de provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
796.		Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
	7960.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo
	7961.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas
	7965.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo
	7966.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas
	7967.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas
	7968.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas
797.		Reversión del deterioro de créditos a largo plazo
	7970.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo
	7971.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas
	7972.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas
	7973.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas
798.		Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
	7980.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo
	7981.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas
	7985.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo
	7986.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas
	7987.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas
	7988.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas
799.		Reversión del deterioro de créditos a corto plazo
	7990.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo
	7991.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas
	7992.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas
	7993.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

80.	GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS	
800.	Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
802.	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
81.	GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA	
810.	Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo	
811.	Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero	
812.	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo	
813.	Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero	
82.	GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN	
820.	Diferencias de conversión negativas	
821.	Transferencia de diferencias de conversión positivas	
83.	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	
830.	Impuesto sobre beneficios	
	8300.	Impuesto corriente
	8301.	Impuesto diferido
833.	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	
834.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes	
835.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	
836.	Transferencia de diferencias permanentes	

§ 3 Plan General de Contabilidad

837.	Transferencia de deducciones y bonificaciones
838.	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
84.	TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
840.	Transferencia de subvenciones oficiales de capital
841.	Transferencia de donaciones y legados de capital
842.	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados
85.	GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA
850.	Pérdidas actuariales
851.	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida
86.	GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA
860.	Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
862.	Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
89.	GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS
891.	Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo
892.	Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

90.	INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS
900.	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
902.	Transferencia de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
91.	INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
910.	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo
911.	Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
912.	Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo
913.	Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
92.	INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN
920.	Diferencias de conversión positivas
921.	Transferencia de diferencias de conversión negativas
94.	INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
940.	Ingresos de subvenciones oficiales de capital
941.	Ingresos de donaciones y legados de capital
942.	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados
95.	INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA
950.	Ganancias actuariales
951.	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida
96.	INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA
960.	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
962.	Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
99.	INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS
991.	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo
992.	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas
993.	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo
994.	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas

QUINTA PARTE

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

GRUPO 1

Financiación básica

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de “Pasivos financieros a coste amortizado”. No obstante, también pueden incluirse en la categoría de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” en los términos establecidos en las normas de registro y valoración. En este grupo también se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros a largo plazo que, excepcionalmente, cumplan la definición de pasivos que se mantienen para negociar, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Si los pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

d) Si se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja pasivos financieros clasificados en la categoría de Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos financieros que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con abono a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

10.	CAPITAL
100.	Capital social
101.	Fondo social
102.	Capital
103.	Socios por desembolsos no exigidos
1030.	Socios por desembolsos no exigidos, capital social
1034.	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción
104.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes
1040.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social
1044.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción
108.	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales

109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con las excepciones establecidas en las cuentas 103 y 104.

100. Capital social

Capital escriturado en las sociedades que revistan forma mercantil, salvo cuando atendiendo a las características económicas de la emisión deba contabilizarse como pasivo financiero.

Hasta el momento de su inscripción registra) y tratándose de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194.

b) Se cargará por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.

101. Fondo social

Capital de las entidades sin forma mercantil.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

102. Capital

Corresponde a las empresas individuales. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el capital inicial.

a₂) Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b₁) Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.

b₂) Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.

c) Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

103. Socios por desembolsos no exigidos

Capital social escriturado pendiente de desembolso no exigido a los socios o accionistas, excepto los desembolsos no exigidos correspondientes a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1034.

b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 5580.

1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.

b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1030.

104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes

Capital social escriturado pendiente de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias, excepto las aportaciones pendientes que correspondan a instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1044.

b) Se abonará cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.

b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1040.

108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa (sección cuarta del capítulo IV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b₁) Por la enajenación de las acciones o participaciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57. La diferencia entre la cantidad obtenida en la enajenación de las acciones o participaciones propias y su valor contable se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

b₂) Por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General (artículo 170 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

11.	RESERVAS Y OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO
110.	Prima de emisión o asunción
111.	Otros instrumentos de patrimonio neto
1110.	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos
1111.	Resto de instrumentos de patrimonio neto
112.	Reserva legal
113.	Reservas voluntarias
114.	Reservas especiales
1140.	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante
1141.	Reservas estatutarias
1142.	Reserva por capital amortizado
1143.	Reserva por fondo de comercio
1144.	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía
115.	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes
118.	Aportaciones de socios o propietarios
119.	Diferencias por ajuste del capital a euros

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

110. Prima de emisión o asunción

Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, con cargo, generalmente, a la cuenta 111 ó 194.
- b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse.

Cuando se produzca una adquisición inversa, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a combinaciones de negocios, en la fecha de inscripción de la fusión o escisión, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la adquirente legal, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán cancelarse, cargando o abonando, según proceda, esta cuenta.

111. Otros instrumentos de patrimonio neto

1110. Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos

Componente del patrimonio neto que surge por la emisión de un instrumento financiero compuesto. En particular, por la emisión de obligaciones convertibles en acciones.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el componente de patrimonio neto del instrumento financiero, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se cargará con abono a las cuentas 100 ó 110, cuando se produzca la conversión.

1111. Resto de instrumentos de patrimonio neto

Esta cuenta recoge el resto de instrumentos de patrimonio neto que no tienen cabida en otras, tales como las opciones sobre acciones propias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe del instrumento calificado como patrimonio neto con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 6 o del subgrupo 57.
- b) Se cargará cuando se entreguen otros instrumentos de patrimonio neto, con abono a la cuenta de patrimonio neto que corresponda.

112. Reserva legal

Esta cuenta registrará la reserva establecida por el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la cuenta 6301.

114. Reservas especiales

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.

En particular, se incluye la reserva por participaciones recíprocas establecida en el artículo 84 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante

Las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto éstas no sean enajenadas (artículo 79.3.a del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40.bis de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada). Esta cuenta también recogerá, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía (artículo 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras duren estas situaciones dichas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante o por el importe a que ascienda la cantidad garantizada mediante sus acciones, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará, por el mismo importe, cuando dichas acciones o participaciones se enajenen o cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

1141. Reservas estatutarias

Son las establecidas en los estatutos de la sociedad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112.

1142. Reserva por capital amortizado

Nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por ésta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También se incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas por ésta a título gratuito. La dotación y disponibilidad de esta cuenta se regirá por lo establecido en el artículo 167.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 80.4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, respectivamente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará por las reducciones que de la misma se realicen.

1143. Reserva por fondo de comercio

La constituida obligatoriamente en caso de que exista fondo de comercio en el activo del balance (artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras dure esta situación esta reserva será indisponible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará por la disposición que pueda hacerse de esta reserva.

1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía

Reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de acciones propias en garantía (artículo 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras dure esta situación, estas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe al que ascienda la cantidad garantizada mediante acciones propias, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará, por el mismo importe, cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes

Componente del patrimonio neto que surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los activos por retribuciones post-empleo al personal de prestación definida, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al cierre del ejercicio, por el importe de la ganancia reconocida, con cargo a cuentas del subgrupo 95.

a₂) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por el importe de la pérdida reconocida, con abono a cuentas del subgrupo 85.

b₂) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

118. Aportaciones de socios o propietarios

Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

b) Se cargará:

b₁) Generalmente, con abono a la cuenta 121.

b₂) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

119. Diferencias por ajuste del capital a euros

Diferencias originadas como consecuencia de la conversión a euros de la cifra de capital de acuerdo con el contenido de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro.

12.	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN
	120. Remanente
	121. Resultados negativos de ejercicios anteriores
	129. Resultado del ejercicio

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente

Beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de resultados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b₁) Por su aplicación o disposición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por su traspaso, con abono, a cuentas del subgrupo 11.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores

Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.

b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La empresa desarrollará en cuentas de cuatro cifras el resultado negativo de cada ejercicio.

129. Resultado del ejercicio

Resultado, positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.

a₂) Por el traspaso del resultado negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.

b₂) Cuando se aplique el resultado positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

13.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	
130.	Subvenciones oficiales de capital	
131.	Donaciones y legados de capital	
132.	Otras subvenciones, donaciones y legados	
133.	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
134.	Operaciones de cobertura	
	1340.	Cobertura de flujos de efectivo
	1341.	Cobertura de una inversión en un negocio en el extranjero
135.	Diferencias de conversión	
136.	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	
137.	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	
	1370.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
	1371.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, recibidos por la empresa y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca, en su caso, su transferencia o imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al cierre del ejercicio, por la subvención concedida, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 94.

a₂) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada o transferida a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención recibida, con abono a la correspondiente cuenta del subgrupo 84.

b₂) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada directamente en el patrimonio neto, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

131. Donaciones y legados de capital

Las donaciones y legados concedidos por empresas o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es

el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

133. Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con la norma de registro y valoración relativa a los instrumentos financieros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 900.

a2) Al cierre del ejercicio, por las transferencias de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 902.

a3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99.

a4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 800.

b2) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 802.

b3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89.

b4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

134. Operaciones de cobertura

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, en el caso de coberturas de flujos de efectivo o de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

1340. Cobertura de flujos de efectivo

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al cierre del ejercicio, por los beneficios por coberturas de flujos de efectivo, con cargo a la cuenta 910.

a₂) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas transferidas en coberturas de flujos de efectivo con cargo a la cuenta 912.

a₃) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas por coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 810.

b₂) Al cierre del ejercicio, por los beneficios transferidos en coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 812.

b₃) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero

La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluye la cobertura de una partida monetaria que se considere como parte de la citada inversión neta, por no contemplarse ni ser probable la liquidación de dicha partida en un futuro previsible en los términos previstos en la norma de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1340.

135. Diferencias de conversión

Diferencia que surge al convertir a la moneda de presentación, euro, las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al cierre del ejercicio, por los ingresos por diferencias de conversión, con cargo a la cuenta 920.

a₂) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión negativas, con cargo a la cuenta 921.

a₃) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por los gastos por diferencias de conversión, con abono a la cuenta 820.

b₂) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión positivas, con abono a la cuenta 821.

b₃) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta

Ajustes por valor razonable de activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados, clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, cuyas variaciones de valor, previamente a su clasificación en esta categoría, ya se imputaban a otra cuenta del subgrupo 13.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) En el momento de su clasificación en esta categoría, se abonará o cargará, por la variación de valor imputada directamente al patrimonio neto hasta dicho momento, con cargo o abono, a las correspondientes cuentas de este subgrupo 13.

b) Posteriormente, se abonará o cargará, por la variación en el valor de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de activos y pasivos directamente asociados clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas de los grupos 96 y 86.

c) Los motivos de cargo y abono correspondientes al efecto impositivo, son análogos a los señalados para la cuenta 133.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en periodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 834.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio del efecto impositivo de la diferencia permanente, con abono a la cuenta 836.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14.	PROVISIONES
140.	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal
141.	Provisión para impuestos
142.	Provisión para otras responsabilidades
143.	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
145.	Provisión para actuaciones medioambientales
146.	Provisión para reestructuraciones
147.	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal

Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, distintas de las recogidas en las cuentas 146 y 147, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

La provisión correspondiente a retribuciones a largo plazo de prestación definida se cuantificará teniendo en cuenta los eventuales activos afectos, en los términos recogidos en la norma de registro y valoración.

Si de la aplicación de lo dispuesto en esta norma surgiese un activo, la empresa creará la correspondiente cuenta en el grupo 2 que figurará en el activo no corriente del balance, en la partida «Otras inversiones».

Los motivos de cargo y abono de este activo serán análogos a los señaladas para la presente cuenta 140.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por las estimaciones de los devengos anuales, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

a₂) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

a₃) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

a₄) Por el importe imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes por servicios pasados, con cargo a la cuenta 6442.

b) Se cargará:

b₁) Por la disposición que se realice de la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b₃) Por el rendimiento esperado de los activos afectos, con abono a la cuenta 767.

b₄) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7950.

141. Provisión para impuestos

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a₁) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a₂) A cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a₃) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.

a₄) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

b₂) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

146. Provisión para reestructuraciones

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de la provisión, con abono a la cuenta 7956.

147. Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Importe estimado de la obligación asumida por la empresa como consecuencia de una transacción con pagos basados en instrumentos de patrimonio que se liquiden con un importe efectivo que esté basado en el valor de dichos instrumentos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 ó 64.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7957.

15.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES	
150.	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	
153.	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	
	1533.	Desembolsos no exigidos, empresas del grupo
	1534.	Desembolsos no exigidos, empresas asociadas
	1535.	Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas
	1536.	Otros desembolsos no exigidos
154.	Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	
	1543.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo
	1544.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas
	1545.	Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas
	1546.	Otras aportaciones no dinerarias pendientes

Acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que, atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero.

La parte de las deudas a largo plazo con características especiales que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con características especiales a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen estas deudas a largo plazo con vencimiento a corto a la cuenta 502.

150. Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión o asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.

b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el periodo de liquidación.

153. Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.

Capital social escriturado no exigido correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1533/1534/1535/1536

- a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
b) Se abonarán por los desembolsos exigidos, con cargo a la cuenta 5585.

154. Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado pendiente de desembolso por aportaciones no dinerarias, correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1543/1544/1545/1546

- a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.
b) Se abonarán cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

16.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
160.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas
	1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
	1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
	1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas
161.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas
	1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo
	1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas
	1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas
162.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas
	1623. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas del grupo
	1624. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas
	1625. Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas
163.	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas
	1633. Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo
	1634. Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas
	1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán, en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen, las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605

- a) Se abonarán:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

17.	DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS
170.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito
173.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo
174.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo
175.	Efectos a pagar a largo plazo
176.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo
	1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación
	1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura
177.	Obligaciones y bonos

178.	Obligaciones y bonos convertibles
179.	Deudas representadas en otros valores negociables

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las empresas tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en periodo de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. Deudas a largo plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 ó 942 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la empresa cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso

necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.

b) Se cargará:

b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.

b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b₁) Se cargará:

i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

b₂) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total ó parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

178. Obligaciones y bonos convertibles

Componente de pasivo financiero de las obligaciones y bonos convertibles en acciones, que se califican como instrumentos financieros compuestos.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

179. Deudas representadas en otros valores negociables

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 178 ó 177, dependiendo de si se trata de un instrumento financiero compuesto o no.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO	
180.	Fianzas recibidas a largo plazo
181.	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo
185.	Depósitos recibidos a largo plazo
189.	Garantías financieras a largo plazo

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo»: según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos, depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo

Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

189. Garantías financieras a largo plazo

Garantías financieras concedidas por la empresa a plazo superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en el subgrupo 14.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

a₃) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b₁) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b₂) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

19.	SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN
190.	Acciones o participaciones emitidas
192.	Suscriptores de acciones
194.	Capital emitido pendiente de inscripción
195.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros
197.	Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros
199.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

190. Acciones o participaciones emitidas

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 194.

b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:

b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 192.

b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 194.

192. Suscriptores de acciones

Derecho de la sociedad a exigir de los suscriptores el importe de las acciones suscritas que tengan naturaleza de patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 190.

b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

194. Capital emitido pendiente de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 190.

b) Se cargará;

b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono a las cuentas 100 y 110.

b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 190.

195. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivo financiero y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 199.

b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:

b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas 153 y 154.

b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 197.

b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 199.

197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros

Derecho de la sociedad a exigir a los suscriptores el importe de las acciones suscritas consideradas como pasivo financiero.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 195.

b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 153 y 154.

199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 195.

b) Se cargará:

b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono, a las cuentas 150 y 502.

b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 195.

GRUPO 2

Activo no corriente

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo también se incluyen los derivados financieros con valoración favorable para la empresa tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que cumplan la definición de activos que se mantengan para negociar, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las distintas categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

f) Una cuenta que recoja un activo no corriente que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, deba clasificarse como mantenido para la venta o forme parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20.	INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
200.	Investigación
201.	Desarrollo
202.	Concesiones administrativas
203.	Propiedad industrial
204.	Fondo de comercio

§ 3 Plan General de Contabilidad

205.	Derechos de traspaso
206.	Aplicaciones informáticas
209.	Anticipos para inmobilizaciones intangibles

Las inmobilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmobilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. Investigación

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. Desarrollo

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la empresa de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará:

b₁) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b₂) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. Concesiones administrativas

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. Propiedad industrial

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.

a₃) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

204. Fondo de comercio

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe resultante de la aplicación del método de la adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a la cuenta 553.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690.

b₂) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. Derechos de traspaso

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. Aplicaciones informáticas

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

209. Anticipos para inmobilizaciones intangibles

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmobilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21.	INMOVILIZACIONES MATERIALES
210.	Terrenos y bienes naturales
211.	Construcciones
212.	Instalaciones técnicas
213.	Maquinaria
214.	Utillaje
215.	Otras instalaciones
216.	Mobiliario
217.	Equipos para procesos de información
218.	Elementos de transporte
219.	Otro inmobilizado material

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. Terrenos y bienes naturales

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. Construcciones

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.

212. Instalaciones técnicas

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

§ 3 Plan General de Contabilidad

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. Utillaje

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. Otras instalaciones

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. Equipos para procesos de información

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. Otro inmovilizado material

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22.	INVERSIONES INMOBILIARIAS
	220. Inversiones en terrenos y bienes naturales
	221. Inversiones en construcciones

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
	230. Adaptación de terrenos y bienes naturales
	231. Construcciones en curso
	232. Instalaciones técnicas en montaje
	233. Maquinaria en montaje
	237. Equipos para procesos de información en montaje

239. Anticipos para inmobilizaciones materiales

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmobilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmobilizaciones en curso.

a₂) Por las obras y trabajos que la empresa lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmobilizaciones materiales

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmobilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24.	INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
240.	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
2403.	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo
2404.	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas
2405.	Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
241.	Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
2413.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
2414.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
2415.	Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
242.	Créditos a largo plazo a partes vinculadas
2423.	Créditos a largo plazo a empresas del grupo
2424.	Créditos a largo plazo a empresas asociadas
2425.	Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
249.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas
2493.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo
2494.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas
2495.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas

Inversiones financieras a largo plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2403/2404 Participaciones a largo plazo en empresas del grupo/en empresas asociadas

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 249.

a₂) En su caso, en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b₁) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b₂) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 249.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2413/2414/2415

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2423/2424/2425

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2493/2494/2495

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 240.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 240 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

25.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	
250.	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	
251.	Valores representativos de deuda a largo plazo	
252.	Créditos a largo plazo	
253.	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	
254.	Créditos a largo plazo al personal	
255.	Activos por derivados financieros a largo plazo	
	2550.	Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación
	2553.	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura
257.	Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal	
258.	Imposiciones a largo plazo	
259.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento

superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 241.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

252. Créditos a largo plazo

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

254. Créditos a largo plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252.

255. Activos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la empresa cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2550. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.

b) Se abonará:

b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.

b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57

2553. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b₁) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

b₂) Se abonará:

i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiriera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

257. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal

Derechos de reembolso exigibles a una entidad aseguradora, que no cumpliendo los requisitos para ser calificados como activos afectos de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración deba reconocerse en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las cantidades satisfechas en concepto de primas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

a₃) Por el rendimiento esperado de los derechos de reembolso, con abono a la cuenta 767.

b) Se abonará:

b₁) Por la disposición que se realice del derecho de reembolso, con cargo a la cuenta 140, o con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b₃) Por el exceso de valor del derecho de reembolso que suponga un reembolso directo, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

258. Imposiciones a largo plazo

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
- b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26.	FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO	
260. 265.	Fianzas constituidas a largo plazo	Depósitos constituidos a largo plazo

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

260. Fianzas constituidas a largo plazo

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

265. Depósitos constituidos a largo plazo

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28.	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
280.	Amortización acumulada del inmovilizado intangible
281.	Amortización acumulada del inmovilizado material
282.	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.
- b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.
- b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.
- b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

29.	DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES
290.	Deterioro de valor del inmovilizado intangible
291.	Deterioro de valor del inmovilizado material
292.	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias
293.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo
2933.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo
2934.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas
2935.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas
2936.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras empresas
294.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
2943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo
2944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas
2945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas
295.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas
2953.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo
2954.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas
2955.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
297.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo
298.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. Deterioro de valor del inmovilizado...

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 ó 692.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, 791 ó 792.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 ó 22.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas y otras empresas, incluidas en la categoría de "Activos financieros a coste"

2933/2934/2935/2936.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado que deba imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja el activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24 o a la cuenta 250.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se de de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.

b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 242.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 25.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

GRUPO 3

Existencias

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

Una cuenta que recoja existencias que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

30.	COMERCIALES
	300. Mercaderías A
	301. Mercaderías B

Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si las mercaderías en camino son propiedad de la empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31.	MATERIAS PRIMAS
	310. Materias primas A

§ 3 Plan General de Contabilidad

311. Materias primas B

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32.	OTROS APROVISIONAMIENTOS
320.	Elementos y conjuntos incorporables
321.	Combustibles
322.	Repuestos
325.	Materiales diversos
326.	Embalajes
327.	Envases
328.	Material de oficina

320. Elementos y conjuntos incorporables

Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. Embalajes

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33.	PRODUCTOS EN CURSO
330.	Productos en curso A
331.	Productos en curso B

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

§ 3 Plan General de Contabilidad

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34.	PRODUCTOS SEMITERMINADOS
340.	Productos semiterminados A
341.	Productos semiterminados B

Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35.	PRODUCTOS TERMINADOS
350.	Productos terminados A
351.	Productos terminados B

Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36.	SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS	
360.	Subproductos A	
361.	Subproductos B	
365.	Residuos A	
366.	Residuos B	
368.	Materiales recuperados A	
369.	Materiales recuperados B	

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39.	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS	
390.	Deterioro de valor de las mercaderías	
391.	Deterioro de valor de las materias primas	
392.	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos	
393.	Deterioro de valor de los productos en curso	
394.	Deterioro de valor de los productos semiterminados	
395.	Deterioro de valor de los productos terminados	
396.	Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados	

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.

b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones comerciales

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de “Activos financieros a coste amortizado” y “Pasivos financieros a coste amortizado”, respectivamente.

b) Si los activos financieros y pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

c) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, así como en la de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

d) Una cuenta que recoja acreedores o deudores por operaciones comerciales que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

40.	PROVEEDORES
400.	Proveedores
401.	Proveedores, efectos comerciales a pagar
403.	Proveedores, empresas del grupo
404.	Proveedores, empresas asociadas
405.	Proveedores, otras partes vinculadas
406.	Envases y embalajes a devolver a proveedores
407.	Anticipos a proveedores

400. Proveedores

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo. Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

a₃) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b₄) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la empresa por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

b₅) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b₆) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.

a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, empresas del grupo

Deudas con las empresas del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, empresas asociadas

Deudas con las empresas multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.

b₂) Por el importe de los envases y embalajes que la empresa decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe «Existencias».

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41.	ACREEDORES VARIOS
410.	Acreeedores por prestaciones de servicios
411.	Acreeedores, efectos comerciales a pagar
419.	Acreeedores por operaciones en común

Cuando los acreedores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. Acreeedores por prestaciones de servicios

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

a₂) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. Acreeedores, efectos comerciales a pagar

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.

a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

419. Acreeedores por operaciones en común

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por las aportaciones recibidas por la empresa como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.

a₃) Por la pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.

b) Se cargará:

b₁) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.

b₃) Por el beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43.	CLIENTES
430.	Clientes
431.	Clientes, efectos comerciales a cobrar
432.	Clientes, operaciones de «factoring»
433.	Clientes, empresas del grupo
434.	Clientes, empresas asociadas
435.	Clientes, otras partes vinculadas
436.	Clientes de dudoso cobro
437.	Envases y embalajes a devolver por clientes
438.	Anticipos de clientes

430. Clientes

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que constituyan una actividad principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

b₅) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

b₆) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.

b₇) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.

b₈) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.

b₉) Por la cesión, de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la empresa continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

432. Clientes, operaciones de «factoring»

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b₁) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b₂) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, empresas del grupo

Créditos con las empresas del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, empresas asociadas

Créditos con las empresas multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en

los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.

b) Se abonará:

b₁) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 650.

b₂) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 650 por lo que resultara incobrable.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.

b) Se cargará:

b₁) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.

b₂) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. Anticipos de clientes

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44.	DEUDORES VARIOS
440.	Deudores

§ 3 Plan General de Contabilidad

441.	Deudores, efectos comerciales a cobrar
446.	Deudores de dudoso cobro
449.	Deudores por operaciones en común

Cuando los deudores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. Deudores

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de tráfico no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la explotación concedidos a la empresa, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a₂) Por la donación o legado de explotación concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.

a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

449. Deudores por operaciones en común

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las aportaciones realizadas por la empresa como partícipe no gestor, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.

a₃) Por el beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

b) Se abonará:

b₁) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.

b₃) Por la pérdida que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46.	PERSONAL
460.	Anticipos de remuneraciones
465.	Remuneraciones pendientes de pago
466.	Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago

Saldos con personas que prestan sus servicios a la empresa o con las entidades con las que se instrumentan los compromisos de retribución postempleo, y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. Anticipos de remuneraciones

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la empresa.

Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

465. Remuneraciones pendientes de pago

Débitos de la empresa al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.

b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

466. Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago

Importes pendientes de pago a una entidad separada por retribuciones a largo plazo al personal, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, que tengan el carácter de aportación definida, de acuerdo con los términos establecidos en las normas de registro y valoración.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los importes devengados y no pagados, con cargo a la cuenta 643.

b) Se cargará cuando se paguen las contribuciones pendientes con abono a cuentas del subgrupo 57.

47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470.	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos
4700.	Hacienda Pública, deudora por IVA 4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas
4709.	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos
471.	Organismos de la Seguridad Social, deudores
472.	Hacienda Pública, IVA soportado
473.	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta
474.	Activos por impuesto diferido
4740.	Activos por diferencias temporarias deducibles
4742.	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
4745.	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
475.	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales
4750.	Hacienda Pública, acreedora por IVA
4751.	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas
4752.	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades
4758.	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar
476.	Organismos de la Seguridad Social, acreedores
477.	Hacienda Pública, IVA repercutido
479.	Pasivos por diferencias temporarias imponibles

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.

Figurará en el activo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada periodo de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.

b) Se abonará:

b₁) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.

b₂) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 172, 740 o cuentas del subgrupo 94.

b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a₁) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a₂) Por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con abono, a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.

a₃) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores

Créditos a favor de la empresa, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a₂) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del periodo de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b₂) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con cargo a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.

b₂) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

a) Se cargará:

a₁) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles que surja en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

a₃) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

a₄) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b) Se abonará:

b₁) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles originadas en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b₃) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

b₄) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

a) Se cargará:

a₁) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b₁) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponible negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a₁) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b₁) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la empresa es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

Figurará en el pasivo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar cada periodo de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.

b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la empresa sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 ó 6.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a la cuenta 8300.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por las cuotas que le corresponden a la empresa, con cargo a la cuenta 642.

a₂) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la empresa, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.

a₂) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, en el caso de retirada de bienes de inversión o de bienes del activo corriente con destino al patrimonio personal del titular de la explotación o al consumo final del mismo, con cargo a la cuenta 550.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del periodo de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

§ 3 Plan General de Contabilidad

a₂) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

a₃) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

a₄) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b) Se cargará:

b₁) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b₂) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b₃) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

b₄) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originado en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN	
480.	Gastos anticipados
485.	Ingresos anticipados

480. Gastos anticipados

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. Ingresos anticipados

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49.	DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO	
490.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	
493.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas	
	4933.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo
	4934.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas
	4935.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas
499.	Provisiones por operaciones comerciales	
	4994.	Provisión por contratos onerosos
	4999.	Provisión para otras operaciones comerciales

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones comerciales debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo,

la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.

Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones comerciales, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la empresa:

1. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. Provisiones por operaciones comerciales

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Figurarán en el pasivo del balance.

Las provisiones para operaciones comerciales cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones largo plazo».

4994. Provisión por contratos onerosos.

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, si la empresa opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.

b₂) Si la empresa opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

GRUPO 5

Cuentas financieras

Instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los instrumentos financieros que se mantengan para negociar, con carácter general, estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de empresas que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros y pasivos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos o se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a corto plazo valorado conjuntamente. En relación con los pasivos financieros, cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta del grupo 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a corto plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», así como en la de «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos o activos incluidos en este grupo que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50.	EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO	
500.	Obligaciones y bonos a corto plazo	
501.	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	
502.	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros	

505.	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo
506.	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas
507.	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
509.	Valores negociables amortizados

Financiación ajena instrumentada en valores negociables y acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 15 y 17.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo

Componente de pasivo financiero de las obligaciones y bonos convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, que se califican como instrumentos financieros compuestos.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

502. Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión o asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero y cuyo rescate se prevea en el corto plazo. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.

b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el periodo de liquidación.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 501 ó 500, dependiendo de si se trata de un instrumento financiero compuesto o no.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Dividendos a pagar, con vencimiento a corto plazo, de acciones o participaciones consideradas como pasivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los dividendos devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 664.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados

Deudas por valores negociables amortizados.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.

b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51.	DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
510.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas
	5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo
	5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas
	5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas
511.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas
	5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo
	5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas
	5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas
512.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas
	5123. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo
	5124. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas
	5125. Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas
513.	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas
	5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo
	5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas
	5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas
514.	Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas
	5143. Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo
	5144. Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas
	5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con empresas de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
- b) Se cargarán:
 - b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
 - b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

52.	DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
520.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito
5200.	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito
5201.	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto
5208.	Deudas por efectos descontados
5209.	Deudas por operaciones de «factoring»
521.	Deudas a corto plazo
522.	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados
523.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo
524.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo
525.	Efectos a pagar a corto plazo
526.	Dividendo activo a pagar
527.	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito
528.	Intereses a corto plazo de deudas
529.	Provisiones a corto plazo
5290.	Provisión a corto plazo por retribuciones al personal
5291.	Provisión a corto plazo para impuestos
5292.	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades
5293.	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
5295.	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales
5296.	Provisión a corto plazo para reestructuraciones
5297.	Provisión a corto plazo por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los dividendos a pagar. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará:

a₁) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

a) Se abonará:

a₁) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

a) Se abonará:

a₁) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

b₂) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring»

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

a) Se abonará:

a₁) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.

b₂) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. Deudas a corto plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 ó 942 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.

b₂) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

526. Dividendo activo a pagar.

Deudas con accionistas por dividendos activos, sean definitivos o «a cuenta» de los beneficios del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el dividendo «a cuenta» que se acuerde, con cargo a la cuenta 557.

a₂) Por el dividendo definitivo, excluido en su caso el dividendo «a cuenta», al aprobarse la distribución de beneficios, con cargo a la cuenta 129.

a₃) De acordarse el reparto de reservas expresas de libre disposición, con cargo a cuentas del subgrupo 11.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo.

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53.	INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
530.	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5303.	Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5304.	Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5305.	Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
531.	Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5313.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5314.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5315.	Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
532.	Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

	5323.	Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
	5324.	Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
	5325.	Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
533.		Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
	5333.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo.
	5334.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas.
	5335.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
534.		Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
	5343.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
	5344.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
	5345.	Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
535.		Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
	5353.	Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
	5354.	Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
	5355.	Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
539.		Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
	5393.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
	5394.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5395.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo/en empresas asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a₂) En su caso, en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b₁) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b₂) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b₂) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonarán:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonarán:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en empresas vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
540.	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541.	Valores representativos de deuda a corto plazo.
542.	Créditos a corto plazo.
543.	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544.	Créditos a corto plazo al personal.
545.	Dividendo a cobrar.
546.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547.	Intereses a corto plazo de créditos.
548.	Imposiciones a corto plazo.
549.	Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto –acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada– de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.

a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b₂) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

542. Créditos a corto plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la empresa, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de empresas que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

55.	OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS
550.	Titular de la explotación.
551.	Cuenta corriente con socios y administradores.
552.	Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
	5523. Cuenta corriente con empresas del grupo.
	5524. Cuenta corriente con empresas asociadas.
	5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
553.	Cuentas corrientes en fusiones y escisiones.
	5530. Socios de sociedad disuelta.
	5531. Socios, cuenta de fusión.
	5532. Socios de sociedad escindida.
	5533. Socios, cuenta de escisión.
554.	Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555.	Partidas pendientes de aplicación.
556.	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
557.	Dividendo activo a cuenta.
558.	Socios por desembolsos exigidos.
	5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.
	5585. Socios por desembolsos exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
559.	Derivados financieros a corto plazo.
	5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
	5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.
	5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
	5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

550. Titular de la explotación.

Cuenta corriente mantenida con el titular de la explotación que expresa la relación existente entre el patrimonio personal del titular y la empresa a lo largo del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por los bienes y derechos traspasados a la empresa desde el patrimonio personal del titular.

a₂) Por los resultados positivos no capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por los bienes y derechos retirados de la empresa con destino al patrimonio personal o al consumo final del titular.

c) Al final del ejercicio, se abonará o cargará, dependiendo de su saldo, con cargo o abono a la cuenta 102.

551/552. Cuentas corrientes con. . . .

Cuentas corrientes de efectivo con socios, administradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la empresa y se abonarán por las recepciones a favor de la empresa, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

553. Cuentas corrientes en fusiones y escisiones.

Cuentas corrientes para registrar el traspaso del patrimonio, la entrega de contraprestación y las correspondientes variaciones en patrimonio neto de las sociedades que intervienen en las operaciones de fusión y escisión.

Esta cuenta figurará en el activo o en el pasivo del balance, según corresponda.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5530. Socios de sociedad disuelta.

Cuenta corriente de la sociedad absorbente o la sociedad de nueva creación con los socios de la sociedad disuelta en una fusión.

a) Se abonará en el momento de la recepción del traspaso de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas 100 y 110 y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57.

5531. Socios, cuenta de fusión.

Cuenta corriente de las sociedades que se extinguen en una fusión.

a) Se cargará en el momento del traspaso a la sociedad absorbente o de nueva creación de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se abonará, en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se extingue.

5532. Socios de sociedad escindida.

Cuenta corriente de la sociedad beneficiaria, absorbente o de nueva creación, creada para recoger el traspaso de los activos adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad escindida.

Su movimiento es similar al de la cuenta 5530.

5533. Socios, cuenta de escisión.

Cuenta corriente de las sociedades que se escinden, creada con la finalidad de traspasar el patrimonio escindido a la sociedad beneficiaria, absorbente o de nueva creación, y cancelar las correspondientes cuentas del patrimonio neto de la sociedad escindida, en el momento de la reducción de capital si se trata de escisión parcial o, en caso de escisión total, a la extinción de la misma.

Su movimiento es similar al de la cuenta 5531.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.

Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la empresa, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación.

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto. Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54.
- b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

557. Dividendo activo a cuenta.

Importes, con carácter de «a cuenta» de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente.

Figurará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.
- b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la decisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129.

558. Socios por desembolsos exigidos.

5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.

Capital social escriturado, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas o partícipes.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 1030.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.

Importe correspondiente a las acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros, emitidas y suscritas, pendientes de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los suscriptores.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas a largo plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 153.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a las cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará:

a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.

b) Se abonará:

b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.

b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b₁) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

b₂) Se abonará:

i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.

b) Se cargará:

b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.

b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b₁) Se cargará:

i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyen las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiriera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

b₂) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56.	FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560.	Fianzas recibidas a corto plazo.
561.	Depósitos recibidos a corto plazo.
565.	Fianzas constituidas a corto plazo.
566.	Depósitos constituidos a corto plazo.
567.	Intereses pagados por anticipado.
568.	Intereses cobrados por anticipado.
569.	Garantías financieras a corto plazo.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos y garantías financieras concedidas, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas, depósitos y garantías financieras a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 26.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b₁) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b₁) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado.

Intereses pagados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado.

Intereses cobrados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

569. Garantías financieras a corto plazo.

Garantías financieras concedidas por la empresa a plazo no superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en la cuenta 529.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

§ 3 Plan General de Contabilidad

a₁) A la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b₁) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b₂) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

57.	TESORERÍA
570.	Caja, euros.
571.	Caja, moneda extranjera.
572.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576.	Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. Caja, . . .

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito ...

Saldos a favor de la empresa, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiéndose por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.

Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.

b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

58.	ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS
580.	Inmovilizado.
581.	Inversiones con personas y entidades vinculadas.
582.	Inversiones financieras.

§ 3 Plan General de Contabilidad

583.	Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
584.	Otros activos.
585.	Provisiones.
586.	Deudas con características especiales.
587.	Deudas con personas y entidades vinculadas.
588.	Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
589.	Otros pasivos.

Activos no corrientes con carácter individual, así como otros activos y pasivos no corrientes o corrientes incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

580/584.

Estas cuentas figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargarán:

a1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

a2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

a3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 960, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con abono a la cuenta 768.

a4) En su caso, por el ingreso financiero devengado, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 76.

b) Se abonarán:

b1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente o grupo enajenable de elementos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta del subgrupo 67 que corresponda a la naturaleza del activo.

b2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 860, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con cargo a la cuenta 668.

b4) Si el activo no corriente o grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

585/589.

Estas cuentas figurarán en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonarán:

§ 3 Plan General de Contabilidad

a1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

a2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

a3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 66.

b) Se cargarán:

b1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del grupo enajenable de elementos.

b2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b3) Si el grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

59.	DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
593.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo	
	5933.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
	5934.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5935.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
	5936.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras empresas.
594.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.	
	5943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
	5944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
	5945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
595.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.	
	5953.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
	5954.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
	5955.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
597.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.	
598.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo.	
599.	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.	

Expresión contable de correcciones de valor motivadas por pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.

En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a corto plazo en empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas y otras empresas, incluidas en la categoría de “Activos financieros a coste”.

5933/5934/5935/5936.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, que deba imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53 o a la cuenta 540.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro del valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.

b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.

Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en activos no corrientes mantenidos para la venta o en activos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 69.

b) Se cargará:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 79.

b₂) Cuando se enajene el activo o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 58.

GRUPO 6

Compras y gastos

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60.	COMPRAS
600.	Compras de mercaderías.
601.	Compras de materias primas.
602.	Compras de otros aprovisionamientos.
606.	Descuentos sobre compras por pronto pago.
607.	Trabajos realizados por otras empresas.
608.	Devoluciones de compras y operaciones similares.
609.	«Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de

Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Descuentos y asimilados que le concedan a la empresa sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «Rappels» por compras.

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
610.	Variación de existencias de mercaderías.
611.	Variación de existencias de materias primas.
612.	Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de . . .

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62.	SERVICIOS EXTERIORES
620.	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621.	Arrendamientos y cánones.
622.	Reparaciones y conservación.
623.	Servicios de profesionales independientes.
624.	Transportes.
625.	Primas de seguros.
626.	Servicios bancarios y similares.
627.	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628.	Suministros.
629.	Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras empresas.

621. Arrendamientos y cánones.

Arrendamientos

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.

Cánones.

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. Reparaciones y conservación.

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes.

Transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros.

Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa y las de naturaleza financiera.

626. Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios.

Los no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS	
630. Impuesto sobre beneficios.	
6300. Impuesto corriente.	
6301. Impuesto diferido.	
631. Otros tributos.	
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.	
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.	
6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.	
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.	
636. Devolución de impuestos.	
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.	
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.	
6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.	
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.	

630. Impuesto sobre beneficios.

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. Impuesto corriente.

a) Se cargará:

a₁) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a₂) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo a la cuenta 4709.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

6301. Impuesto diferido.

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a₂) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a₃) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

a₄) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 834.

a₅) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 835.

a₆) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.

a₇) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 8301.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b₂) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b₃) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

b₄) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 836.

b₅) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 837.

b₆) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.

b₇) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 8301.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos.

Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

a₁) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a₂) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a₃) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

a₄) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta

Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA...

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a₂) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a₃) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.

a₄) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6391/6392. Ajustes positivos en IVA...

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.
- b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64.	GASTOS DE PERSONAL
640.	Sueldos y salarios
641.	Indemnizaciones
642.	Seguridad Social a cargo de la empresa
643.	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida
644.	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida
	6440. Contribuciones anuales
	6442. Otros costes
645.	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio
	6450. Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de patrimonio
	6457. Retribuciones al personal liquidadas en efectivo basado en instrumentos de patrimonio
649.	Otros gastos sociales

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

640. Sueldos y salarios

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.

Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

- a₁) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.
- a₃) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 254, 460 y 544 según proceda.
- a₄) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

641. Indemnizaciones

Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 14, 46, 47 ó 57.

642. Seguridad Social a cargo de la empresa

Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la empresa, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de aportación definida.

- a) Se cargará:

a₁) Por el importe de las contribuciones anuales a planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la empresa satisfechas en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el importe de las primas devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 466.

644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la empresa, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de prestación definida.

6440. Contribuciones anuales

Importe de la contribución anual al sistema de prestación definida.

Se cargará por el importe del coste del servicio del ejercicio corriente relacionado con planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la empresa, satisfechas en efectivo, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 140.

6442. Otros costes

Importe de los costes imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida o por una mejora de las condiciones del mismo.

Se cargará por el importe que proceda de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración aplicable a estos planes de retribuciones a largo plazo, con abono a la cuenta 140.

645. Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio

Importes liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio o con importes en efectivo basados en el valor de instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los empleados.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6450/6457

a) Se cargarán:

a₁) Por el importe de las retribuciones devengadas satisfechas con instrumentos de patrimonio de la propia empresa, con abono a cuentas de los subgrupos 10 y 11.

a₂) Por el importe de las retribuciones devengadas a satisfacer en efectivo, con abono a la cuenta 147.

649. Otros gastos sociales

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la empresa.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65.	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	
650.	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	
651.	Resultados de operaciones en común	
	6510. Beneficio transferido (gestor)	
	6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)	
	659. Otras pérdidas en gestión corriente	

Gastos de gestión no comprendidos en otros subgrupos.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables

Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a cuentas de los subgrupos 43 y 44.

651. Resultados de operaciones en común

6510. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6510 la empresa gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6510 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6511. Pérdida soportada

Pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66.	GASTOS FINANCIEROS
660.	Gastos financieros por actualización de provisiones
661.	Intereses de obligaciones y bonos
662.	Intereses de deudas
663.	Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
6630.	Pérdidas de cartera de negociación
6631.	Pérdidas de designados por la empresa
6632.	Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
6633.	Pérdidas de instrumentos de cobertura
6634.	Pérdidas de otros instrumentos financieros
664.	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
665.	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»
666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda
667.	Pérdidas de créditos no comerciales
668.	Diferencias negativas de cambio
669.	Otros gastos financieros

660. Gastos financieros por actualización de provisiones

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. Intereses de obligaciones y bonos

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. Intereses de deudas

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6630. Pérdidas de cartera de negociación.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos que se mantienen para negociar.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

6631. Pérdidas de designados por la empresa.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros designados en la categoría «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en ejercicio de la opción del valor razonable regulada en la norma de registro y valoración novena.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 6630.

6632. Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Pérdidas originadas por la baja, enajenación o cancelación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”.

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 902.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

Pérdidas originadas en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la empresa no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se cargará por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 912.

6634. Pérdidas de otros instrumentos financieros.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los restantes instrumentos financieros incluidos en la categoría “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 6630.

664. Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Importe de los dividendos devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en acciones o participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características de la emisión deban contabilizarse como pasivo, cualquiera que sea el plazo de vencimiento.

Se cargará por el importe de los dividendos devengados, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

667. Pérdidas de créditos no comerciales

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos no comerciales.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

668. Diferencias negativas de cambio

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se cargará:

a₁) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a₂) En el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión negativa, con abono a la cuenta 921.

a₃) Por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con abono a la cuenta 913.

a₄) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. Otros gastos financieros

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67.	PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES	
	670.	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible
	671.	Pérdidas procedentes del inmovilizado material
	672.	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias
	673.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
	6733.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazoparticipaciones a largo plazo, empresas del grupo
	6734.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas
	6735.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas
	675.	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias
	678.	Gastos excepcionales

670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado...

§ 3 Plan General de Contabilidad

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan o a la cuenta 580.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/5734/5735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 24 o a la cuenta 581.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. Gastos excepcionales

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6 o del grupo 8.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68.	DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
680.	Amortización del inmovilizado intangible
681.	Amortización del inmovilizado material
682.	Amortización de las inversiones inmobiliarias

680/681/682. Amortización de...

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69.	PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
690.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
691.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
692.	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
693.	Pérdidas por deterioro de existencias
694.	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales
695.	Dotación a la provisión por operaciones comerciales
	6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos
	6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales
696.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
697.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
698.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
699.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material y las inversiones inmobiliarias. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión.

Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 204 o a las cuentas 290, 291 y 292, respectivamente o a la cuenta 599.

693. Pérdidas por deterioro de existencias

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39 o a la cuenta 599.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490, 493 ó 599.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales

Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones comerciales.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 24 y 25 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 297, 599 o a cuentas del grupo 9.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24 y 25 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295, 298 ó 599.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 593, 594, 597, 599 o a cuentas del grupo 9.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595, 598 ó 599.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70.	VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.
700.	Ventas de mercaderías
701.	Ventas de productos terminados
702.	Ventas de productos semiterminados
703.	Ventas de subproductos y residuos
704.	Ventas de envases y embalajes
705.	Prestaciones de servicios
706.	Descuentos sobre ventas por pronto pago
708.	Devoluciones de ventas y operaciones similares
709.	«Rappels» sobre ventas

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la empresa, mediante precio.

Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago

Descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. «Rappels» sobre ventas

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
-----	--------------------------

§ 3 Plan General de Contabilidad

710.	Variación de existencias de productos en curso
711.	Variación de existencias de productos semiterminados
712.	Variación de existencias de productos terminados
713.	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

710/713. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

73.	TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA
730.	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible
731.	Trabajos realizados para el inmovilizado material
732.	Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias
733.	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Contrapartida de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
740.	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación
746.	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio
747.	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La empresa abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

Las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación del ejercicio o de ejercicios previos.

Se abonará por el importe concedido, con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados de capital.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 840.

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de otras subvenciones, donaciones y legados.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 842.

75.	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	
751.	Resultados de operaciones en común	
	7510.	Pérdida transferida (gestor)
	7511.	Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor)
	752.	Ingresos por arrendamientos
	753.	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación
	754.	Ingresos por comisiones
	755.	Ingresos por servicios al personal
	759.	Ingresos por servicios diversos

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común

7510. Pérdida transferida

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la empresa gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido

Beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones

Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la empresa, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la empresa a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras empresas o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76.	INGRESOS FINANCIEROS
760.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio
761.	Ingresos de valores representativos de deuda
762.	Ingresos de créditos
	7620. Ingresos de créditos a largo plazo
	7621. Ingresos de créditos a corto plazo
763.	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
	7630. Beneficios de cartera de negociación
	7631. Beneficios de designados por la empresa
	7632. Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
	7633. Beneficios de instrumentos de cobertura
	7634. Beneficios de otros instrumentos financieros
766.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda
767.	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo
768.	Diferencias positivas de cambio
769.	Otros ingresos financieros

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio

Rentas a favor de la empresa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

761. Ingresos de valores representativos de deuda

Intereses de valores de renta fija a favor de la empresa, devengados en el ejercicio.

Se abonará:

a) Al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

b) Por el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias, a lo largo de su vida residual, del saldo positivo acumulado en el patrimonio neto de un activo financiero disponible para la venta que se haya reclasificado como inversión mantenida hasta el vencimiento en los términos establecidos en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 802.

762. Ingresos de créditos

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 26, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidos los que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

7630. Beneficios de cartera de negociación.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros que se mantengan para negociar.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7631. Beneficios de designados por la empresa.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros designados en la categoría "Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias" en ejercicio de la opción del valor razonable regulada en la norma de registro y valoración novena.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.

7632. Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Beneficios originados por la baja o enajenación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Se abonará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del instrumento financiero, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 802.

7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

Beneficios originados en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la empresa no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se abonará por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 812.

7634. Beneficios de otros instrumentos financieros.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los restantes instrumentos financieros incluidos en la categoría "Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias".

Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo

Importe del rendimiento esperado de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones de la empresa por retribuciones a largo plazo de prestación definida o de los derechos de reembolso destinados a cancelar dichas obligaciones.

Se abonará por el rendimiento positivo esperado, con cargo a las cuentas 140 ó 257.

768. Diferencias positivas de cambio

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se abonará:

a₁) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a₂) En el momento de la baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión positiva, con cargo a la cuenta 821.

a₃) Por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con cargo a la cuenta 813.

a₄) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77.	BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES	
770.	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	
771.	Beneficios procedentes del inmovilizado material	
772.	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias	
773.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	
	7733.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo
	7734.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas
	7735.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas
774.	Diferencia negativa en combinaciones de negocios	
775.	Beneficios por operaciones con obligaciones propias	
778.	Ingresos excepcionales	

770/771/772. Beneficios procedentes del inmovilizado...

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del valor razonable de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, sobre el coste de la combinación de negocios.

Se abonará, por dicho importe con cargo a las correspondientes cuentas de los grupos 2, 3, 4 y 5.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.

Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. Ingresos excepcionales

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7 o del grupo 9.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79.	EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO	
790.	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible	
791.	Reversión del deterioro del inmovilizado material	
792.	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias	
793.	Reversión del deterioro de existencias	

794.	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales
795.	Exceso de provisiones
7950.	Exceso de provisión por retribuciones a largo plazo al personal
7951.	Exceso de provisión para impuestos
7952.	Exceso de provisión para otras responsabilidades
7954.	Exceso de provisión por operaciones comerciales
79544.	Exceso de provisión por contratos onerosos
79549.	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales
7955.	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales
7956.	Exceso de provisión para reestructuraciones
7957.	Exceso de provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
796.	Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
797.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo
798.	Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
799.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291, 292 o a la cuenta 599.

793. Reversión del deterioro de existencias

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39 o a la cuenta 599.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490, 493 ó 599.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones

7950/7951/7952/7954/7955/7956/7957

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 24 y 25 o, en su caso, del subgrupo 58, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 297 ó 599.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24 y 25 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295, 298 ó 599.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 597 ó 599.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595, 598 ó 599.

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

80.	GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS
800.	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto
802.	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

800. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 7632.

a2) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor positivas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, con abono a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

81.	GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
810.	Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo
811.	Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero
812.	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo
813.	Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado negativo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la

cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con abono, generalmente, a las cuentas 176, 255 ó 559.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la cobertura que se determine eficaz, con abono, generalmente, a las cuentas 176, 255 ó 559.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo financiero o pasivo financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al resultado del ejercicio, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluya la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a₂) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

a₃) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a₄) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al resultado, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a₅) Por el importe de la ganancia directamente reconocida en el patrimonio neto, si la empresa no espera que la transacción prevista tenga lugar, con abono a la cuenta 7633.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe del beneficio del instrumento de cobertura imputado directamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

82.	GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN
820.	Diferencias de conversión negativas
821.	Transferencia de diferencias de conversión positivas

820. Diferencias de conversión negativas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el efecto neto deudor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia

de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas que representan dichos activos y pasivos.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

821. Transferencia de diferencias de conversión positivas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

83.	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	
830.	Impuesto sobre beneficios	
	8300.	Impuesto corriente
	8301.	Impuesto diferido
833.	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	
834.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes	
835.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	
836.	Transferencia de diferencias permanentes	
837.	Transferencia de deducciones y bonificaciones	
838.	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	

830. Impuesto sobre beneficios

8300. Impuesto corriente

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la cuota a ingresar asociada a los ingresos imputados al patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.

a₂) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, asociados a los ingresos imputados al patrimonio neto, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo, a la cuenta 4709.

c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

8301. Impuesto diferido

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el impuesto diferido asociado a los ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

a₂) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4740.

a₃) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 6301.

b) Se abonará:

b₁) Por el impuesto diferido asociado a los gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 4740.

b₂) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 479.

b3) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 6301.

c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre y cuando dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a₂) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta 137.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 834.

836. Transferencia de diferencias permanentes

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a la cuenta 137.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 836.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a₂) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

84.	TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
840.	Transferencia de subvenciones oficiales de capital
841.	Transferencia de donaciones y legados de capital
842.	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados

840/841. Transferencia de...

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán, en el momento de la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención recibida, con abono a la cuenta 746.

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 130 ó 131, según corresponda.

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención recibida, con abono a la cuenta 747.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 132.

85.	GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA
850.	Pérdidas actuariales
851.	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida

850. Pérdidas actuariales

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por la pérdida actuarial producida por el incremento en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por la disminución en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con abono a las cuentas 140 ó 257.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por el ajuste negativo que proceda realizar por la limitación establecida en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con abono a la cuenta 140 ó 257.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

86.	GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA
860.	Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
862.	Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban

valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono a cuentas del subgrupo 58.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono, generalmente a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

89.	GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS	
891.	Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas del grupo	
892.	Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas	

Las cuentas de este subgrupo recogerán las pérdidas por deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones como de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, y las mismas hubieran originado ajustes valorativos por aumentos de valor imputados directamente en el patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

891/892

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos, con abono a las cuentas 240 ó 530.

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

90.	INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS	
900.	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	
902.	Transferencia de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	

900. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

902. Transferencia de pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 6632.

a2) En el momento en que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

a3) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor negativas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 6632.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

91.	INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
910.	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo
911.	Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
912.	Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo
913.	Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado positivo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 255 ó 559.

b) Se cargará al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el resultado positivo en el importe de la cobertura que se determine eficaz, con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 255 ó 559.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo o pasivo financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al resultado del ejercicio, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a₂) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

a₃) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto,

con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a₄) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al resultado, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a₅) Por el importe de la pérdida directamente reconocida en el patrimonio neto que la empresa no espere recuperar, con cargo a la cuenta 6633.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe de la pérdida del instrumento de cobertura imputada directamente al patrimonio neto, con cargo a la cuenta 668.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

92.	INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN
920.	Diferencias de conversión positivas
921.	Transferencia de diferencias de conversión negativas

920. Diferencias de conversión positivas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el efecto neto acreedor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas del balance que representan dichos activos y pasivos.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

921. Transferencia de diferencias de conversión negativas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con cargo a la cuenta 668.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

94.	INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
940.	Ingresos de subvenciones oficiales de capital
941.	Ingresos de donaciones y legados de capital
942.	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados

940/941/942. Ingresos de...

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán:

a₁) Por la subvención, donación o legado concedidos a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.

a₂) Por las deudas que se transforman en subvenciones donaciones o legados, con cargo a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132, según corresponda.

95.	INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA	
950.	Ganancias actuariales	
951.	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	

950. Ganancias actuariales

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por la ganancia actuarial producida por la disminución en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por el aumento en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con cargo a las cuentas 140 ó 257.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por el ajuste positivo que proceda realizar de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con cargo a las cuentas 140 ó 257.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

96.	INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA	
960.	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	
962.	Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a cuentas del subgrupo 58.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo, generalmente, a la cuenta 6632.

a₂) En el momento en que se produzca el deterioro del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 698 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

99.	INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS
991.	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo
992.	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas
993.	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo
994.	Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas

Las cuentas de este subgrupo recogerán la recuperación de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones en el patrimonio como de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias de los citados ajustes valorativos en caso de deterioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

991/992 Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo/empresas asociadas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 240 ó 530.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

993/994 Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo/empresas asociadas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 696 ó 698.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

§ 4

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 279, de 21 de noviembre de 2007
Última modificación: 30 de enero de 2021
Referencia: BOE-A-2007-19966

I

La disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autoriza al Gobierno para que, de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, apruebe el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, Plan General de Contabilidad de Pymes), con el mandato de que recoja los contenidos del mismo relacionados con las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas, y le habilita a simplificar criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria.

El Plan General de Contabilidad de Pymes que ahora se aprueba constituye el desarrollo de las normas contables que pueden ser aplicadas por ciertas empresas, delimitadas en el cuerpo de este real decreto. La aprobación de esta norma en un real decreto diferenciado del que aprueba el Plan General de Contabilidad, se justifica por razones de sistemática normativa, con el fin de que las pequeñas y medianas empresas cuenten con un Plan contable completo y específico, que presenta la misma estructura que el Plan General de Contabilidad.

En la determinación de las operaciones realizadas con carácter general por estas empresas y, en consecuencia, en la simplificación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad se ha partido de una propuesta analizada en un grupo de trabajo específico creado para esta tarea. Asimismo, a efectos de valorar su idoneidad y adecuación con el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en el Código de Comercio, este proyecto normativo fue sometido a informe del Consejo de Contabilidad en su reunión celebrada el día 5 de septiembre de 2007, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad reunido el día 25 de julio de 2007.

El artículo 1 de este real decreto aprueba el Plan General de Contabilidad de Pymes, determinando el artículo 2 su ámbito de aplicación. Debe resaltarse el carácter voluntario de este Plan General de Contabilidad de Pymes, cuya aplicación es opcional para las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

abreviados. Adicionalmente se exige que la empresa no se encuentre en alguno de los supuestos de exclusión regulados en el apartado 2 del artículo 2 de este real decreto. Cabe mencionar que estas mismas circunstancias delimitan la posibilidad, para las entidades no mercantiles de aplicar los contenidos de este Plan General de Contabilidad de Pymes, en los términos recogidos en el artículo 5.

Teniendo en cuenta que la determinación del cumplimiento de las condiciones aludidas se produce a cierre de ejercicio, el sujeto contable registrará sus operaciones atendiendo a las circunstancias previsibles, efectuando, en su caso, y al menos al cierre del ejercicio, los ajustes que procedan.

Adicionalmente, la opción que una pequeña o mediana empresa ejerza de aplicar el Plan General de Contabilidad o el Plan General de Contabilidad de Pymes, deberá mantenerse de forma continuada un mínimo de tres ejercicios, salvo que la empresa, por dejar de estar incluida en el ámbito de aplicación de este último, tuviera que aplicar obligatoriamente el Plan General de Contabilidad.

Por su parte, el artículo 3 de este real decreto prohíbe la aplicación parcial del Plan General de Contabilidad de Pymes, exigiendo que se considere como un cuerpo completo, de forma que el usuario de la información financiera externa pueda ser conocedor de los criterios que subyacen en unas cuentas anuales de pequeñas y medianas empresas. Y ello sin perjuicio, obviamente, de que si una empresa que aplique este Plan realiza operaciones que no están específicamente recogidas en él, habrá de remitirse a las normas o a los apartados específicos del Plan General de Contabilidad, que contengan los criterios de registro, valoración y presentación de dichas operaciones, con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Asimismo, debe resaltarse que las normas de activos financieros y pasivos financieros se conciben en el Plan General de Contabilidad de Pymes como normas aplicables en su totalidad, sin que proceda considerar a efectos valorativos categorías diferentes a las que están contempladas en ellas, y sin perjuicio de la remisión a los contenidos del Plan General de Contabilidad en relación con los contratos particulares no regulados en el Plan General de Contabilidad de Pymes; a saber, los pasivos financieros híbridos, los instrumentos compuestos, los derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, los contratos de garantía financiera, las fianzas entregadas y recibidas y las coberturas contables.

La estructura del Plan General de Contabilidad de Pymes es la misma que la del Plan General de Contabilidad. Consta de cinco partes precedidas de una Introducción en la que se explicitan las características fundamentales de este texto y sus diferencias con respecto al Plan General de Contabilidad.

Alguna de las variaciones que el usuario del Plan General de Contabilidad de Pymes encontrará al comparar su contenido con el del Plan General de Contabilidad, son:

1. La primera parte, que contiene el Marco Conceptual de la Contabilidad, no ha sufrido ninguna modificación destacable respecto a la primera parte del Plan General de Contabilidad, si bien dado el tamaño de las empresas destinatarias de este Plan, el estado de flujos de efectivo se contempla como un documento de elaboración voluntaria, al amparo de lo dispuesto en los artículos 34 del Código de Comercio y 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

2. En la segunda parte, normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, se han eliminado las normas relativas a ciertas operaciones que se han considerado como de escasa realización por estas empresas. En este sentido, se han eliminado las siguientes normas o apartados:

- a) Fondo de comercio.
- b) Instrumentos financieros compuestos.
- c) Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
- d) Contratos de garantía financiera.
- e) Fianzas entregadas y recibidas.
- f) Coberturas contables.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

- g) Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- h) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- i) Combinaciones de negocio.
- j) Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

Asimismo, se han simplificado algunos de los criterios de registro y valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad, fundamentalmente relacionados con los instrumentos financieros. En particular, se han eliminado determinadas categorías de activos financieros y se ha suprimido el criterio de valoración a valor razonable con imputación directa de los cambios de valor a patrimonio neto, establecida para los activos financieros disponibles para la venta en el Plan General de Contabilidad, así como la posibilidad de designar a inicio activos y pasivos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Debe también resaltarse la eliminación de la norma relativa a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, cuyo contenido no resulta de aplicación a las empresas usuarias del Plan General de Contabilidad de Pymes. Por último, se ha suprimido el apartado relativo a la conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, que carece de objeto en el Plan General de Contabilidad de Pymes dado que se establece como requisito para poder aplicar este Plan que la moneda funcional de la empresa sea el euro.

3. La tercera parte, contiene además de las normas de elaboración, los modelos de las cuentas anuales para las pequeñas y medianas empresas, que son iguales a los modelos abreviados contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, si bien prescindiendo de las subagrupaciones, epígrafes, partidas y apartados de información en memoria relativos a las operaciones cuyo desarrollo no se inserta en el Plan General de Contabilidad de Pymes. Debe resaltarse que las empresas que opten por la aplicación de este texto y realicen operaciones no contenidas en el mismo, además de aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, habrán de incluir las partidas correspondientes en los documentos que conforman las cuentas anuales de estas empresas, así como habrán de suministrar en la memoria la información que expresamente se requiere en el modelo de memoria abreviada o, en el caso de operaciones que no se informen en ésta, en el modelo de memoria normal, incluidos ambos en el Plan General de Contabilidad.

Mención especial requiere una de las novedades de esta parte del Plan constituida por la eliminación del estado de ingresos y gastos reconocidos dada la práctica ausencia de operaciones que conllevan en el Plan General de Contabilidad la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto. Es por ello, que se ha considerado conveniente simplificar el estado de cambios en el patrimonio neto de pequeñas y medianas empresas, que estará formado únicamente por un documento, que contempla todos los cambios en el patrimonio neto, realizados con los socios, con terceros o como una mera reclasificación de las partidas. En este documento se ha añadido específicamente la información relativa a los ingresos y gastos directamente imputados a patrimonio neto, que de acuerdo con los contenidos de este Plan serán las subvenciones, donaciones y legados concedidos a la empresa por terceros y los ingresos fiscales a distribuir. De la misma forma, si la empresa realizara alguna operación que conllevara, por aplicación del Plan General de Contabilidad, otro tipo de ingreso o gasto imputado directamente al patrimonio neto, deberá incorporarse la correspondiente fila y columna en dicho estado.

4. La cuarta y quinta parte, incluyen los grupos, subgrupos y cuentas necesarios para el reflejo contable de las operaciones contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, así como las definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono.

Ha de resaltarse la eliminación de los grupos 8 y 9 que reflejan los gastos e ingresos registrados directamente en el patrimonio neto, respectivamente. En este sentido, el movimiento establecido para las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros que constituyen ingresos imputados directamente al patrimonio neto, refleja tanto la obtención, como el traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias y el efecto impositivo asociado a las citadas subvenciones, donaciones y legados.

Las normas de aplicación de este Plan General de Contabilidad de Pymes se completan con las disposiciones adicionales primera y segunda, que desarrollan los criterios que han de seguirse en la utilización del Plan General de Contabilidad de Pymes, tanto en caso de abandono de los criterios contables específicos aplicables por las microempresas, como del posible paso del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, a la utilización del Plan General de Contabilidad de Pymes, en el ejercicio en que un sujeto contable entre en el ámbito de aplicación de este último Plan. En los supuestos contrarios, de paso al Plan General de Contabilidad, se atenderá a lo regulado a este respecto en la disposición adicional única del real decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Asimismo, las disposiciones transitorias primera, segunda y tercera regulan la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad de Pymes después de su entrada en vigor, de forma similar a la establecida para la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad, pero simplificando los criterios de las operaciones que no se desarrollan en este texto, sin perjuicio de la aplicación de los contenidos de las disposiciones transitorias relativas a la primera aplicación establecidas en el real decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en caso de haber tenido lugar dichas operaciones.

II

La disposición final primera de la Ley 16/2007 establece por otra parte, que atendiendo a la singularidad de las empresas de muy reducida dimensión, este desarrollo reglamentario incorporará otros criterios de registro y valoración simplificados; en particular, en el gasto por el Impuesto sobre Sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

El artículo 4 de este real decreto desarrolla este mandato, recogiendo las circunstancias que han de cumplir las empresas para que puedan optar por la aplicación de los criterios contables específicos de las microempresas. Estas circunstancias se refieren a la cifra del total de las partidas del activo, que no podrá superar el millón de euros, al importe neto de la cifra de negocios, que no superará los dos millones de euros y al número medio de trabajadores que no podrá ser superior a 10. Estos mismos criterios serán de aplicación para las entidades no mercantiles; en particular, para las fundaciones.

Por lo que se refiere al registro de las operaciones y a las consecuencias de ejercer la opción de aplicar estos criterios específicos, se entienden aplicables las mismas indicaciones anteriormente mencionadas para el Plan General de Contabilidad de Pymes.

El primer criterio específico se refiere al tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar, estableciéndose la imputación de la cuota devengada en el acuerdo, como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el momento en que se ejerza la opción de compra procederá registrar el activo por el importe satisfecho, aplicando el criterio valorativo del precio de adquisición. Asimismo, en atención a la relevancia de determinada información de estos acuerdos de arrendamiento financiero, se exige la incorporación de esta información en la memoria de las cuentas anuales.

No obstante lo anterior, las operaciones de arrendamiento financiero que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, han de seguir el tratamiento exigido en la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pymes.

El otro criterio específico se refiere al registro contable del impuesto sobre beneficios, considerándose como gasto por impuesto el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del ejercicio corriente, es decir, el gasto por impuesto sobre beneficios se hace equivalente al gasto por impuesto corriente. Adicionalmente, este artículo 4 recoge la información a incluir en la memoria que completará la aplicación de este criterio.

En ambos casos, se determinan las cuentas y los movimientos que, con carácter general, pueden utilizar las empresas que apliquen estos criterios específicos.

Las disposiciones adicional tercera y transitoria cuarta regulan la forma de proceder en el primer ejercicio en el que se apliquen los citados criterios, tanto en el supuesto de aplicaciones posteriores a la entrada en vigor de este real decreto como en dicho momento.

III

La disposición transitoria sexta de este real decreto establece, con carácter general, la aplicación por parte de los destinatarios de las normas contables aprobadas por este real decreto, de las adaptaciones sectoriales y resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que mantienen su vigencia en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del real decreto que aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por lo que se refiere a los desarrollos normativos futuros, quedan incorporados en la disposición final primera como desarrollos directos del Plan General de Contabilidad, que resultarán obligatorios para todos los sujetos contables, incluidos los que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes, sin perjuicio de que en algún aspecto pueda haber una especificidad que en todo caso deberá ser diferenciada expresamente en la norma.

Por último, la disposición final tercera señala la entrada en vigor de este real decreto para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 16 de noviembre de 2007.

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

Se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, Plan General de Contabilidad de PYMES), cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución, las empresas podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de Pymes.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

2. En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que cumpla la definición de entidad de interés público regulada en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.

c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.

d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

3. La opción que una empresa, incluida en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pymes, ejerza de seguir este Plan o el Plan General de Contabilidad, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 3. *Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

1. La empresa que, cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo anterior, opte por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pymes, deberá aplicarlo de forma completa.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad de Pymes y los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

2. Cuando una empresa que aplique el Plan General de Contabilidad de Pymes realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan General de Contabilidad con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta que en ningún caso serán aplicables.

Artículo 4. *Criterios específicos aplicables por microempresas.*

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de Pymes incluyendo los criterios específicos para microempresas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microempresas, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos descritos en la norma primera del apartado 3 de este artículo.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. La opción que una microempresa ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas, conforme a lo establecido en el apartado anterior.

3. Las empresas que opten por los criterios específicos de las microempresas, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

1.^a Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar:

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración correspondiente incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, deberá indicarse el valor razonable o valor al contado del activo calculado al inicio del arrendamiento y su vida útil estimada, las cuotas abonadas, la deuda pendiente de pago y el importe por el que se pudiese ejercer la opción de compra, si la hubiere. La información acerca de las cuotas deberá suministrarse diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien y la carga financiera. A tal efecto, para cada acuerdo de arrendamiento financiero deberá cumplimentarse la siguiente información:

Año	Cuota del acuerdo de arrendamiento		Compromisos pendientes
	Recuperación del coste	Carga financiera	
1			
...			
n			

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, aplicarán los criterios de registro y valoración relativos a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar contenidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes.

2.^a Impuesto sobre beneficios:

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 9. Situación fiscal, deberá indicarse la siguiente información:

a) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.

b) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos, y

d) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

A los empresarios individuales, al no estar sujetos al impuesto sobre sociedades, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 de la norma de registro y valoración relativa al impuesto sobre beneficios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes.

4. Las cuentas a utilizar para el registro contable de las operaciones descritas en el apartado 3 anterior serán, con carácter general, las siguientes:

a) La cuenta 621. «Arrendamientos y cánones» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, se desagregará en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6210. «Arrendamientos y cánones».

6211. «Arrendamientos financieros y otros».

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

Por el importe devengado por las cuotas del arrendamiento financiero y otros similares, con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

b) La cuenta 6300. «Impuesto corriente» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

5. Las empresas que apliquen los criterios específicos contenidos en el apartado 3 de este artículo incluirán en el apartado 2.1.a) de la memoria una mención expresa de la aplicación de estos criterios.

Artículo 5. Entidades no mercantiles.

Las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, podrán optar por aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad de Pymes y los criterios contables específicos para microempresas establecidos en el artículo 4 de este real decreto, en lugar de los contenidos en el Plan General de Contabilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para ello contemplados en los artículos 2 y 4 de este real decreto. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

Asimismo, si en las disposiciones específicas se establecen parámetros diferentes para posibilitar la formulación de balance abreviado, deberán cumplirse adicionalmente éstos para poder hacer uso de la opción recogida en el párrafo anterior de este artículo.

Disposición adicional primera. Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas.

Al inicio del primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar los criterios específicos contemplados en el artículo 4 de este real decreto, y aplique en los acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar y en el impuesto sobre beneficios los contenidos del Plan General de Contabilidad de Pymes, realizará esta aplicación de forma retroactiva, debiendo registrar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad de Pymes. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen abandonando los criterios específicos aplicables por las microempresas, la empresa creará en la memoria un apartado con la

denominación «Aspectos derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas», en el que se mencionarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microempresas aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

En caso de que resulte de aplicación el Plan General de Contabilidad, se seguirá lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Disposición adicional segunda. *Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pymes cuando en ejercicios previos se ha utilizado el Plan General de Contabilidad.*

En el primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad y aplique el Plan General de Contabilidad de Pymes, realizará esta aplicación de forma retroactiva, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo o abono a las partidas de los instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad de Pymes, la empresa creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados de la transición al Plan General de Contabilidad de Pymes», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

Disposición adicional tercera. *Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microempresas.*

En el ejercicio en el que una empresa pase a aplicar los criterios específicos de microempresas, realizará esta aplicación de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los criterios contenidos en ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en dicho artículo 4.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Disposición transitoria primera. *Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de Pymes deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en la disposición transitoria segunda de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad de Pymes (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad de Pymes.

b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad de Pymes.

c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad de Pymes.

d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas establecidas en el presente real decreto.

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, deban utilizarse otras partidas.

Disposición transitoria segunda. *Excepciones a la regla general de primera aplicación.*

1. La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:

a) Las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura.

Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.

b) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.^a 1 y 12.^a 1.

2. La aplicación retroactiva de los nuevos criterios está prohibida en los siguientes casos:

a) Si una empresa dio de baja activos o pasivos financieros no derivados, conforme a las normas contables anteriores, no se reconocerán aunque lo exijan las normas de registro y valoración 8.^a y 9.^a contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, a menos que deban recogerse como resultado de una transacción o acontecimiento posterior.

b) Estimaciones. En el balance de apertura, salvo evidencia objetiva de que se produjo un error, las estimaciones deberán ser coherentes con las que se realizaron en su día.

Disposición transitoria tercera. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas, se deberá incorporar la siguiente información:

1. A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad de Pymes, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

2. Adicionalmente, si como consecuencia de los ajustes a realizar en la fecha a que corresponda el balance de apertura se registrase una pérdida por deterioro, la empresa deberá suministrar en la memoria la información requerida en el Plan General de Contabilidad de Pymes.

Disposición transitoria cuarta. *Aplicación de los criterios específicos de las microempresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

Una empresa que haya aplicado el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y que pudiendo aplicar los criterios específicos contenidos en el apartado 3 del artículo 4 de este real decreto, opte por ello, aplicará dichos criterios de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los criterios contenidos en ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en dicho artículo 4.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Disposición transitoria quinta. *Cálculo de los límites de aplicación.*

Se tomarán en consideración los límites establecidos en los artículos 2 y 4, para todos los ejercicios a computar en la fecha de cierre del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto.

Las magnitudes contables establecidas en los citados artículos que deben tomarse en consideración para el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, serán las que se deriven del contenido del Plan General de Contabilidad de Pymes, incluyendo en el caso del artículo 4 los criterios específicos para microempresas.

Disposición transitoria sexta. *Desarrollos normativos en materia contable.*

Los desarrollos normativos en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose por los sujetos contables que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes, en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y siempre que no se opongan a los criterios contenidos en el presente real decreto.

Disposición final primera. *Normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad de Pymes.*

Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención de esta circunstancia.

Disposición final segunda. *Título competencial.*

El presente real decreto tiene el carácter de desarrollo de la legislación mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente norma entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

INTRODUCCIÓN

I

1. Con la aprobación del Plan General de Contabilidad por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable.

Posteriormente, la incorporación de España a la hoy Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes en aquel momento con el Derecho comunitario derivado en materia contable, en adelante Directivas contables (la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas). El cauce legal y reglamentario empleados para alcanzar dicha convergencia fueron, respectivamente, la Ley 19/1989, de 25 de julio, y el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.

A partir de ese momento se incardina en el seno del Derecho Mercantil español un auténtico Derecho Contable que ha dotado a la información económico-financiera de un marcado carácter internacional, para lo cual, el Plan General de Contabilidad, de modo similar a lo sucedido en otros países, ha sido un instrumento básico de normalización.

La actividad normalizadora realizada en España hubiera quedado incompleta sin los desarrollos normativos que han sido impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en los que han colaborado la Universidad, los profesionales y otros expertos relacionados con la materia contable. Estos desarrollos normativos han venido tomando como referente los pronunciamientos de las organizaciones emisoras de criterios contables a nivel nacional e internacional. De igual modo, no cabe duda de que el empresariado español ha contribuido a cimentar la aceptación de la normalización contable mediante su aplicación.

2. En el año 2000, guiada por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, con independencia de su lugar de residencia y del mercado de capitales en el cual coticen, la Comisión Europea recomendó a las restantes instituciones comunitarias la conveniencia de exigir que las cuentas anuales consolidadas que elaboran las compañías cotizadas se formularan aplicando el cuerpo normativo contable constituido por las normas e interpretaciones emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) –International Accounting Standards Board (IASB)–.

El proceso de exigencia legal para aplicar en Europa normas contables elaboradas por un organismo privado requirió de un instrumento jurídico, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que definió el proceso de adopción por la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC//NIIF adoptadas), disponiendo la obligatoriedad de aplicar estas normas en las cuentas anuales consolidadas que elaboren las empresas con valores admitidos a cotización y que otorgó a los Estados miembros la competencia para tomar la decisión de permitir o requerir la aplicación directa de las NIC//NIIF adoptadas a las cuentas individuales de todas las sociedades, incluidas las cotizadas, y/o a las cuentas anuales consolidadas de los restantes grupos.

3. En nuestro país, el alcance de la decisión europea, fue analizado por la Comisión de Expertos creada por Orden Comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001, que elaboró un informe sobre la situación de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, publicado en el año 2002 y cuya principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas, considerándose que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los Reglamentos comunitarios.

En sintonía con esta reflexión, el legislador español mediante la disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mantuvo la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español.

4. Los cambios recomendados por la Comisión de Expertos se han materializado en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, Ley 16/2007), que ha introducido en el Código de Comercio y en la Ley de

Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en este proceso de convergencia internacional, garantizando al mismo tiempo que la modernización de la contabilidad española no interfiera en el régimen jurídico de aspectos neurálgicos de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital social y la disolución obligatoria por pérdidas.

La disposición final primera de la Ley habilita al Gobierno para aprobar como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, otro texto ajustado a las necesidades informativas de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES o Plan de PYMES), que recoja el tratamiento contable de las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas y que simplifique criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria. Adicionalmente, la citada disposición establece que se simplificarán determinados criterios específicos para las empresas de muy reducida dimensión; en particular, en el gasto por impuesto sobre sociedades y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

Las habilitaciones reglamentarias de carácter general se completan con la otorgada al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las adaptaciones sectoriales, y al propio Instituto para aprobar normas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y de sus normas complementarias que serán obligatorias para todos los sujetos contables, incluidos los que apliquen el Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las especificidades que para los mismos se puedan regular.

Cabe destacar que la Unión Europea ha emprendido en los últimos años, un conjunto de medidas tendentes a simplificar las obligaciones de las pequeñas y medianas empresas, comenzando por la Recomendación de la Comisión sobre la mejora y simplificación del entorno de los negocios para empresas que comienzan su actividad y más recientemente el Consejo Europeo de ocho y nueve de marzo de 2007, ha puesto de relieve la necesidad de reducir las cargas administrativas de las empresas europeas. En esta reducción la contabilidad es uno de los ámbitos prioritarios y así se ha reflejado en la Comunicación de la Comisión relativa a la simplificación del entorno empresarial en los ámbitos del Derecho de sociedades, la contabilidad y la auditoría.

En este contexto, la iniciativa emprendida y que se materializa en este Plan de PYMES incorpora una simplificación del modelo contable para adaptarlo a las operaciones que con generalidad realizan estas empresas, que se ubica en el marco contable general español y que mantiene el nivel informativo que se exige a las cuentas anuales.

5. Fruto de la autorización prevista en la disposición final primera de la Ley 16/2007, se iniciaron los trabajos tendentes a la aprobación de un Plan General de Contabilidad de PYMES y de criterios contables específicos para microempresas, tomando como punto de partida el texto del Plan General de Contabilidad, dado que como la propia disposición final primera de la Ley indica, se trata de una norma complementaria de éste que recoge los contenidos del mismo, con las especialidades y simplificaciones que en el Plan de PYMES se prevén.

En este sentido, la sistemática de esta norma se ha desarrollado de forma similar a la práctica seguida por determinados reguladores contables en el ámbito internacional y, en particular, por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (CINC o IASB), que en la actualidad está también desarrollando un proyecto de norma separada dirigida a un colectivo de empresas con una necesidad latente de contabilidad más sencilla.

Los trabajos de elaboración del borrador del Plan han estado a cargo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la base de las conclusiones alcanzadas en reuniones previas con representantes de asociaciones, profesionales y diferentes colectivos relacionados con la información económico financiera que deben rendir este tipo de empresas.

Con esta adecuación del Plan General de Contabilidad a las Pequeñas y Medianas Empresas se cumple el mandato legal, con la pretensión de dar a estas empresas una herramienta que facilite la aplicación del nuevo marco contable introducido a través de la Ley 16/2007, en la que se simplifican algunos criterios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad y, por otra parte, se regulan sólo las operaciones que se considera que van a resultar más habituales en el entorno empresarial de las PYMES. Éstas, con las

excepciones recogidas en el artículo 2 del real decreto que aprueba este Plan, han quedado delimitadas por aquellas empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados.

II

6. El Plan General de Contabilidad de PYMES presenta una estructura idéntica al Plan General de Contabilidad, habiendo reducido sus contenidos en las operaciones que se ha valorado que los destinatarios de esta norma llevan a cabo con menor habitualidad y habiendo simplificado algunos aspectos puntuales. En el resto de las materias, se mantienen los contenidos del Plan General de Contabilidad, en aras de una clara homogeneidad en todos aquellos aspectos que no hayan sido modificados en alguna medida.

En concreto, se divide en las siguientes partes:

- Marco Conceptual de la Contabilidad
- Normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables

El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales, y se concibe de la misma forma para todas las empresas, con independencia de su tamaño, presentando por lo tanto una estructura idéntica y un contenido muy similar al previsto en el Plan General de Contabilidad.

Las pequeñas y medianas empresas deberán formular el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria, que son los documentos que forman parte de sus cuentas anuales. Con el ánimo de simplificar las obligaciones contables de las empresas que no superen el tamaño exigido para obligar a someter sus cuentas anuales a auditoría, la Ley 16/2007, de 4 de julio, no exige a estas empresas la presentación del estado de flujos de efectivo. Este estado podrá ser presentado de forma voluntaria, en cuyo caso deberá elaborarse de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

La imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, como corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables, sigue siendo el objetivo de las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas. Para alcanzar este objetivo, en el Marco Conceptual se precisa que la contabilización de las operaciones debe responder y mostrar la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

En orden a mostrar la imagen fiel de las pequeñas y medianas empresas se enuncian los mismos principios que en el Plan General de Contabilidad: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa, mientras que los principios de registro y correlación de ingresos y gastos del Plan General de Contabilidad de 1990, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, y el principio del precio de adquisición se ha incluido en el apartado del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos, dado que la asignación de valor es el último paso antes de contabilizar toda transacción o hecho económico. Por último, desaparece la prevalencia del principio de prudencia, situándose en un plano de igualdad con los demás principios.

Las cuentas anuales de las PYMES contienen los mismos elementos: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, recogidos en el Plan General de Contabilidad, que quedan definidos en los mismos términos.

No obstante, habrá que tener en cuenta al objeto de su incorporación en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, que la norma aplicable a las PYMES establece ciertas particularidades en cuanto a los criterios de reconocimiento y valoración de algunos elementos, en orden a facilitar su comprensión y aplicación por las entidades de menor dimensión económica, fundamentalmente en el ámbito de los instrumentos financieros, por lo que en todo caso se deberán cumplir los criterios desarrollados en este Plan.

En cuanto a la posibilidad de que se imputen ciertos ingresos y gastos directamente al patrimonio neto, si bien en el Plan General de Contabilidad de PYMES pierden peso específico las operaciones que suponen una imputación directa al patrimonio de la empresa, al haberse eliminado de la norma los activos financieros disponibles para la venta, este aspecto se mantiene en tanto existen ciertas operaciones que van a llevarse directamente al patrimonio, tal como las subvenciones o las posibles operaciones de cobertura que realizara una pequeña o mediana empresa, la cual deberá aplicar los contenidos sobre estas operaciones de cobertura, recogidos en el Plan General de Contabilidad.

En consecuencia, las circunstancias contempladas para que los activos, pasivos, ingresos y gastos se incorporen a las cuentas anuales de una pequeña o mediana empresa son las mismas que las previstas en el Plan General de Contabilidad, es decir, cumplimiento de las definiciones incluidas en el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, probabilidad en la obtención o salida de beneficios o rendimientos económicos y por último que los elementos se puedan valorar de forma fiable.

En el apartado 6 del Marco Conceptual se ha mantenido también la homogeneidad con el apartado homólogo del nuevo Plan General de Contabilidad. En este sentido se recogen las definiciones y los criterios valorativos a los que posteriormente se apela en las normas de registro y valoración: coste histórico o coste, valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, costes de venta, coste amortizado, costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

De todos ellos, sin duda, la principal novedad es el valor razonable, si bien su utilización en el ámbito de los instrumentos financieros queda más restringida en este Plan que en el Plan General de Contabilidad, dado que no se contempla la categoría de los activos financieros disponibles para la venta. La utilización del valor razonable sigue siendo necesaria no sólo para contabilizar determinadas correcciones valorativas sino también para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en la cartera mantenida para negociar y activos financieros híbridos, así como en determinadas operaciones tales como las permutas comerciales.

Por último, se recoge en esta primera parte un apartado que contiene los principios y normas generalmente aceptados, aplicables en el marco contable interno, que son los mismos para todas las empresas, sin perjuicio obviamente de la diferencia que supone la imposibilidad de que el Plan General de Contabilidad considere el Plan General de Contabilidad de PYMES como norma de contabilidad generalmente aceptada, por cuanto los sujetos que sigan el Plan General de Contabilidad no podrán tomar en consideración los especiales criterios contemplados para las pequeñas y medianas empresas.

7. La segunda parte del Plan General de PYMES contiene las normas de registro y valoración de los distintos elementos patrimoniales y transacciones; en este caso particularizadas en las más comunes realizadas por las pequeñas y medianas empresas.

El presente Plan General de Contabilidad de PYMES, salvo en los casos específicos en los que se ha simplificado algún aspecto o se han eliminado determinadas normas, mantiene la misma redacción del Plan General de Contabilidad, máxime teniendo en cuenta la extendida cultura contable de nuestras empresas después de 17 años de aplicación obligatoria del texto de 1990. Es por ello, que el Plan General de Contabilidad de PYMES, es una norma jurídica completa que con las excepciones específicas, ha mantenido el nivel de detalle del Plan General de Contabilidad de forma que, con carácter general, un usuario de este Plan de PYMES pueda encontrar en relación con el tratamiento contable que debe otorgar a sus operaciones normales, un nivel de respuesta similar al contenido en el Plan General de Contabilidad, evitando de esta forma tener que acudir de forma sistemática o habitual a dos textos normativos.

Asimismo es en esta parte donde fundamentalmente se han realizado de facto las simplificaciones del Plan General de Contabilidad para las PYMES, en tanto se han eliminado normas y elementos que regulaban aspectos que se estima tienen poca o ninguna aplicación o que son de compleja utilización, en términos generales, para una PYME.

En otros casos se han regulado elementos y operaciones con criterios simplificadores que llevan a una menor complejidad en las valoraciones y en los registros contables de algunos elementos patrimoniales, como es el caso de los instrumentos financieros o las operaciones de arrendamiento financiero.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Antes de pasar a esbozar las principales modificaciones introducidas en las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, y dado el carácter complementario de este Plan respecto del Plan General de Contabilidad, merece la pena hacer una breve mención a las normas o apartados del Plan General de Contabilidad que se han eliminado en el presente Plan de PYMES:

- Fondo de comercio.
- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
- Instrumentos financieros compuestos.
- Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
- Contratos de garantía financiera.
- Fianzas entregadas y recibidas.
- Coberturas contables.
- Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación (carecería de sentido su incorporación dado que sólo se utiliza en caso de moneda funcional distinta a la moneda de presentación, habiéndose establecido como requisito para utilizar este Plan General de Contabilidad de PYMES que la moneda funcional de la empresa sea el euro).
- Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Combinaciones de negocios.
- Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

En caso de que una empresa que aplique este Plan General de Contabilidad de PYMES realice una operación no regulada en él, ha de remitirse a las normas correspondientes del Plan General de Contabilidad, con la excepción de la norma de registro y valoración de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, al haber considerado suficiente para estas empresas los criterios contenidos en relación con los activos que puedan ser enajenados en el Plan General de Contabilidad de PYMES. Asimismo esta exclusión se exige de forma imperativa para uniformar el tratamiento dado por las empresas que apliquen este Plan de PYMES.

Debe también resaltarse el carácter obligatorio de las normas de registro y valoración para PYMES, no admitiéndose usos parciales del texto que puedan confundir al destinatario de las cuentas anuales sobre el marco normativo aplicado por el sujeto informante.

8. Por lo que se refiere al inmovilizado material, las normas segunda y tercera siguen un esquema parecido al del Plan de 1990, introduciendo ciertas simplificaciones respecto al Plan General de Contabilidad.

Como novedades respecto al Plan de 1990 destaca:

- La incorporación, formando parte del precio de adquisición, del valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienten los activos, que en el Plan de 1990 originaban el registro sistemático de una provisión para riesgos y gastos.
- El nuevo tratamiento de las provisiones para grandes reparaciones. En la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.
- Asimismo el Plan General de Contabilidad de PYMES, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de uso.
- La última modificación relevante en esta norma se produce en el criterio para contabilizar las permutas de inmovilizado material. Se diferencian las permutas de carácter comercial de las que no lo son, identificando las primeras por el indicio de que los flujos de

caja esperados del activo recibido difieren significativamente de los del entregado, bien porque la configuración de los citados flujos difiere o bien porque el valor subjetivo para la empresa del bien recibido es mayor que el del entregado, convirtiéndose por tanto este último desde un punto de vista económico en un medio de pago. A partir de este razonamiento, cuando la permuta tiene naturaleza comercial, la norma dispone que deberá contabilizarse el correspondiente resultado siempre y cuando pueda obtenerse un valor fiable del valor razonable del elemento entregado o, en su caso, del recibido.

Todos estos aspectos presentan en el Plan de PYMES el mismo contenido que en el Plan General de Contabilidad. Por el contrario, en aras a lograr una mayor simplificación, no se incluye en este Plan General de Contabilidad de PYMES el concepto de unidad generadora de efectivo. Las unidades generadoras de efectivo se utilizan específicamente en aquellos casos en los que no se pueda evaluar el posible deterioro de cada bien del inmovilizado material mediante un cálculo individualizado de su importe recuperable, debiéndose determinar en ese caso el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca dicho activo. Este concepto, además, tiene una especial significación en aquellos casos en los que exista un fondo de comercio dado que éste debe ser asignado desde la fecha de adquisición entre las unidades generadoras de efectivo sobre las que se esperen que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios, estableciendo el Plan General de Contabilidad la forma de proceder en caso de deterioro de la unidad generadora de efectivo.

Teniendo en cuenta que se han eliminado del Plan de PYMES las referencias al fondo de comercio y que el tratamiento de las correcciones valorativas del inmovilizado se ha venido utilizando con anterioridad a la reforma, se ha optado por suprimir la referencia específica en esta norma a la unidad generadora de efectivo prevista en el Plan General de Contabilidad, de forma que su contenido resulta muy similar al previsto en el Plan de 1990. Todo ello sin perjuicio de la posible consideración de la unidad generadora de efectivo en caso de resultar necesario, bien porque no pueda calcularse el deterioro elemento a elemento, bien porque la PYME haya realizado una combinación de negocios.

Por su parte las normas relativas a los inmovilizados intangibles remiten a los criterios previstos en las normas del inmovilizado material, tal y como ocurre en el Plan General de Contabilidad y en el Plan de 1990. Asimismo, se desarrollan los criterios de reconocimiento previstos en la primera parte, debiendo destacarse que para su registro se exige adicionalmente que el activo sea identificable, por ser separable o por haber surgido de derechos legales o contractuales. Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de cambios en el patrimonio neto formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio.

Otra novedad relevante que se ha incorporado en esta norma es la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede debidamente acreditada por la empresa. Por su parte, los gastos de investigación mantienen el mismo tratamiento que les otorgaba el Plan de 1990, aunque las normas internacionales adoptadas en Europa exigen con carácter general su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengan, permitiendo no obstante el registro de los gastos de investigación cuando son identificados como un activo de la empresa adquirida en una combinación de negocios. El Plan General de Contabilidad, así como el Plan de PYMES, en sintonía con la Cuarta Directiva, asumen este tratamiento incluso cuando su origen no trae causa de la citada combinación, siempre y cuando gocen de proyección económica futura.

Por último, y como anteriormente se señaló, cabe hacer especial referencia a la omisión en la norma del fondo de comercio en sintonía con la eliminación que se ha realizado de las normas y criterios relativos a las combinaciones de negocios en este Plan General de Contabilidad de PYMES.

Determinados contratos de arrendamiento u otras operaciones de naturaleza similar, se han convertido en los últimos años en fórmulas de financiación habituales de las empresas

españolas. Por ello, la norma de arrendamientos tiene como objetivo precisar el tratamiento contable de estas operaciones que, salvo en lo que respecta a la naturaleza del activo, con carácter general, no debería constituir novedad alguna, dado que la doctrina administrativa ha venido integrando en las letras f) y g) de la norma de valoración 5 del Plan de 1990, aquellos contratos en los que se produce una transferencia de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes o derechos subyacentes.

La norma, al igual que en el Plan General de Contabilidad, establece el tratamiento a seguir en las operaciones de arrendamiento tanto financiero como operativo, así como en los casos de venta con arrendamiento financiero posterior y arrendamiento de terrenos y edificios. En estas operaciones, la principal modificación simplificadora respecto a los contenidos del Plan General de Contabilidad se encuentra en las operaciones de arrendamiento financiero y más concretamente en la contabilidad del arrendatario, el cual registrará en todo caso el activo arrendado y el pasivo financiero asumido por el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del arrendamiento, desapareciendo por tanto la referencia al valor actual del pasivo financiero como límite máximo de esta valoración.

9. Las normas relativas a instrumentos financieros, constituyen sin lugar a dudas una de las novedades más relevantes del nuevo marco contable español. La aparición de nuevos instrumentos financieros en el mercado y el hecho de que las empresas acudan cada vez con más frecuencia a este tipo de elementos patrimoniales, ha supuesto el desarrollo de un tratamiento contable, que tratando de ser fiel a la realidad económica de este tipo de instrumentos, en ocasiones puede resultar complejo. Por esta razón el Plan General de Contabilidad de PYMES, ha perseguido simplificar en gran medida el régimen contable de los instrumentos financieros regulado en el Plan General de Contabilidad.

En primer lugar, y con una pretensión didáctica, el Plan General de Contabilidad de PYMES, recoge los criterios de registro y valoración de los instrumentos financieros en cuatro normas distintas: activos financieros, pasivos financieros, contratos financieros particulares e instrumentos de patrimonio propio. En esta misma línea, la parte relativa a la baja de activos financieros, ha sido abreviada tomando en consideración que las operaciones habituales que realizan estas empresas son las relativas al descuento de efectos y al «factoring», habiéndose explicitado en el texto que tanto en los descuentos de efectos como en el «factoring con recurso» no procederá dar de baja el activo financiero cedido y deberá aflorar un pasivo financiero.

Hay que destacar que al igual que el Plan General de Contabilidad, este Plan de PYMES clasifica los instrumentos financieros en categorías a efectos de su valoración. En particular, los activos financieros se clasifican en las siguientes carteras: activos financieros a coste amortizado (en la que se incluyen los clientes), activos financieros mantenidos para negociar y activos financieros a coste.

La valoración inicial de todos los activos financieros será su coste, que con carácter general se equipara al valor razonable de la contraprestación entregada a cambio.

El cambio más significativo, respecto al Plan General de Contabilidad, se encuentra en la eliminación de la categoría de activos financieros disponibles para la venta, calificándose los activos financieros que en el Plan General de Contabilidad se incluyen en esta categoría, como activos financieros a coste amortizado si se trata de valores representativos de deuda o como activos financieros a coste, si se trata de instrumentos de patrimonio.

La eliminación de los activos financieros disponibles para la venta responde fundamentalmente a una necesidad de simplificación específicamente dirigida a estas empresas cuya actividad no radica en la gestión de estos activos, bajo la consideración de que la ausencia de esta valoración no produce una distorsión informativa relevante y simplifica la norma de forma sustancial, al tener efectos en otros activos y operaciones; fundamentalmente, en el caso de inversiones que pasen posteriormente a tener la calificación de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (en las que de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad se deben tener en consideración a los efectos del deterioro los ajustes en patrimonio neto que pudieran haberse ocasionado cuando eran disponibles para la venta); en las apreciaciones que han de realizarse en la norma de moneda extranjera en relación con las partidas monetarias clasificadas en esta categoría (en las que habría que diferenciar el efecto de tipo de cambio

que afecta a resultados del efecto variación de valor razonable); y en el propio registro del efecto impositivo en tanto los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto darán lugar a los correspondientes pasivos y activos por impuesto diferido.

Por último, en la categoría de activos financieros a coste amortizado, se da la opción de registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias los costes directos de la transacción (que también pueden ser llevados como mayor valor del activo, que es el régimen previsto en el Plan General de Contabilidad), lo cual simplificará la determinación posterior del coste amortizado.

En cuanto a los pasivos financieros, al igual que en el Plan General de Contabilidad, ha de destacarse como cambio relevante el reconocimiento, valoración y presentación como pasivos, con carácter general, de todos aquellos instrumentos financieros con apariencia de instrumentos de patrimonio que a la luz del fondo de los acuerdos entre emisor y tenedor representen una obligación para la empresa; en particular de determinadas acciones rescatables y acciones sin voto. Asimismo y en la medida en que el tratamiento de estas operaciones debe ser coherente, cuando dichos instrumentos se califiquen como pasivos, lógicamente su remuneración no podrá tener la calificación contable de dividendo sino de gasto financiero.

Por lo que se refiere a la clasificación de los pasivos financieros a efectos de su valoración, se prevén dos categorías: pasivos financieros a coste amortizado (fundamentalmente, proveedores) y pasivos financieros mantenidos para negociar. En consecuencia, se ha eliminado la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma paralela a la eliminación de esta misma categoría para los activos financieros.

Al igual que en los activos financieros a coste amortizado, en los pasivos financieros a coste amortizado se ha introducido la opción de llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos directamente atribuibles a la transacción así como las comisiones, en el momento de su reconocimiento inicial, lo que sin duda supone una facilidad para el sujeto contable que normalmente tendrá disponible como dato externo los intereses derivados de la financiación recibida.

Por lo que se refiere a los contratos financieros particulares, debe destacarse que este Plan de PYMES, no ha contemplado específicamente determinados contratos que aparecen recogidos en el Plan General de Contabilidad (en particular, los pasivos financieros híbridos, los instrumentos financieros compuestos, los derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, los contratos de garantía financiera y las fianzas entregadas y recibidas). En caso de que una PYME incurra en alguno de ellos, deberá aplicarles el tratamiento establecido en el Plan General de Contabilidad.

Adicionalmente, se arbitra una simplificación en el ámbito de los activos financieros híbridos en relación con los cuales el Plan General de Contabilidad de PYMES no contempla la posibilidad de registrar y valorar separadamente cada parte del activo híbrido. Por lo tanto, estos activos financieros se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, y con posterioridad, a su valor razonable, siempre y cuando éste se encuentre a disposición de la empresa, imputándose los cambios que se produzcan en este último en la cuenta de pérdidas y ganancias. Excepcionalmente, la norma también permite que en aquellos casos en que el valor razonable no esté a disposición de la empresa, estos activos se valoren al coste, minorado en todo caso por las correcciones valorativas por deterioro.

La última norma relativa a los instrumentos financieros que recoge este Plan de PYMES es la 11.^a Instrumentos de patrimonio propio. Cabe señalar que al igual que en el Plan General de Contabilidad, también se modifica el tratamiento contable otorgado por el Plan de 1990 a las operaciones con acciones o participaciones propias. La variación que se pueda producir entre su precio de adquisición y el importe recibido como contraprestación en el momento de la venta, se registrará directamente en los fondos propios de la empresa, con la finalidad de mostrar el fondo económico de estas operaciones, que constituyen devoluciones o aportaciones al patrimonio neto de los socios o propietarios de la empresa.

Por último, debe resaltarse la eliminación del apartado relativo a las coberturas contables previsto en la norma de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad. En caso

de que una pequeña o mediana empresa cubra contablemente sus operaciones en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad, deberá aplicar los criterios en él recogidos.

10. El tratamiento contable de las existencias no ha sufrido grandes cambios respecto al previsto en el Plan de 1990 y mantiene los mismos criterios que el Plan General de Contabilidad, pudiendo destacar como novedad la no admisión del método LIFO como método de asignación de valor y la regulación expresa del coste de las existencias en la prestación de servicios.

La norma relativa a la moneda extranjera ha quedado reducida a un único apartado que recoge el tratamiento contable de las transacciones cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta del euro. Teniendo en cuenta que no podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES aquellas empresas cuya moneda funcional sea distinta del euro, la norma ha omitido toda referencia a la conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación y a la obligatoriedad de que los elementos de las cuentas anuales se valoren en la moneda de su entorno económico (moneda funcional), ya que una empresa que aplique este Plan de PYMES tendrá al euro como moneda funcional y de presentación de las cuentas anuales.

En la valoración posterior, la norma diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad los términos de partida monetaria y no monetaria, utilizados en la norma internacional de referencia, NIC n.º 21 adoptada en la Unión Europea y en nuestro país en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. En cualquier caso, la principal novedad en esta materia, es el cambio de criterio en el tratamiento de las diferencias de cambio positivas en partidas monetarias (tesorería, créditos, débitos e inversiones en valores representativos de deuda), que en el nuevo Plan se contabilizarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la puesta en pie de igualdad del principio de prudencia respecto a los otros principios, y del consecuente tránsito a un tratamiento simétrico de todas las diferencias de cambio: positivas y negativas.

No obstante, la norma también contempla ciertas modificaciones en relación con el Plan General de Contabilidad, habiendo omitido el tratamiento que procede otorgar en caso de participaciones en moneda extranjera afectadas por altas tasas de inflación, así como las variaciones que se derivan de la desaparición de la categoría de «activos financieros disponibles para la venta».

En cuanto al impuesto sobre beneficios la norma de registro y valoración 15.^a mantiene el enfoque de balance recogido en el nuevo Plan General de Contabilidad para el registro de los activos y pasivos fiscales derivados de este impuesto. En esta materia, el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias temporales/permanentes entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, la doctrina contable administrativa, extendió el tratamiento del efecto impositivo a otras operaciones.

A partir de esta evolución de la doctrina, puede afirmarse que en el momento de abordar la reforma del efecto impositivo en el actual Plan, partiendo de un enfoque distinto (en el cálculo de las diferencias que darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos se toma como referente el balance de la empresa), las cuentas anuales mostrarán una imagen similar a la que deberían mostrar como resultado de una correcta aplicación de los criterios anteriores. El cambio se justifica en la búsqueda de coherencia con un Marco Conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a un enfoque de las normas de registro y valoración otorgando preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse adicionalmente que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general.

También destaca como novedad respecto al Plan de 1990, la diferenciación que se hace entre gasto/ingreso por impuesto corriente (del que formarán parte las diferencias permanentes del Plan de 1990) y gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, con la finalidad de adecuar la norma española a la terminología empleada por las normas internacionales adoptadas en Europa.

No obstante, en esta norma se suprimen los aspectos derivados del fondo de comercio y de las combinaciones de negocios, en coherencia con la omisión que con carácter general se realiza de estas situaciones. Asimismo, la desaparición de la imputación directa a patrimonio neto de los cambios en el valor razonable de los activos disponibles para la venta, la imposibilidad de que existan diferencias de conversión y la ausencia de tratamiento de las operaciones de cobertura, llevan a que las diferencias temporarias que no sean temporales que se contemplan para estos sujetos contables sean menores que para los usuarios del Plan General de Contabilidad. En este sentido, en la norma del Plan de PYMES se ha concretado que dichas diferencias se ocasionan normalmente por las subvenciones, donaciones o legados recibidos de terceros no socios.

Las reglas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad de PYMES sobre los ingresos por ventas y prestación de servicios son las mismas establecidas en el Plan General de Contabilidad. Como novedad respecto al Plan de 1990, apuntar que el nuevo criterio incluido para contabilizar las permutas de bienes o servicios por operaciones de tráfico, de tal suerte que llevará al reconocimiento de resultados positivos en estas operaciones, siempre y cuando los bienes o servicios permutados no sean de similar naturaleza y valor.

Otra novedad importante en las operaciones comerciales es la incorporación de los descuentos por pronto pago concedidos a clientes, estén o no incluidos en factura, como un componente más (con signo negativo) del importe neto de la cifra de negocios quedando, en consecuencia, excluidos del margen financiero de la empresa. En coherencia con este nuevo criterio, los descuentos por pronto pago concedidos por los proveedores, estén o no incluidos en factura, se contabilizan minorando la partida de aprovisionamientos.

Desde los primeros años de aplicación del anterior Plan, se han suscitado dudas acerca de cuándo debía entenderse que se produce el devengo de los ingresos originados en determinadas operaciones de venta. Las numerosas cláusulas que hoy en día se incorporan a los contratos que instrumentan estas operaciones, hacen difícil identificar en algunas ocasiones el momento en que se produce la corriente real de los bienes y servicios. Con la finalidad de resolver estas dudas, el presente Plan de PYMES hace explícitos con el mismo contenido que el Plan General de Contabilidad los requisitos que deberá cumplir toda transacción para que haya de contabilizarse el correspondiente ingreso, quedando concretados los criterios que se desprendían del Plan de 1990 en aras de dotar al modelo de mayor seguridad jurídica. Por ejemplo, se explicita el requisito referente a la transferencia que ha de producirse de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de la transmisión jurídica, el cual ya se había venido configurando desde la doctrina administrativa como una condición indispensable para proceder a registrar el resultado en el transmitente y el activo en el adquirente. Adicionalmente, el análisis que a estos efectos exige la norma internacional adoptada en la Unión Europea requiere el cumplimiento de otras circunstancias que se recogen en la norma.

También en esta línea didáctica o explicativa de la norma, se incorpora a la misma una precisión que desarrolla el principio de fondo sobre forma por la que se exige individualizar las transacciones englobadas en una sola operación o considerar varias transacciones individuales en su conjunto, cuando tras un previo análisis del fondo económico y jurídico de las mismas prevalezca su entidad individual o conjunta, respectivamente.

11. Las provisiones y contingencias tienen un tratamiento análogo al previsto en el Plan General de Contabilidad, es decir, las provisiones podrán venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita, y se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrando los ajustes por actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando, pudiendo prescindirse del efecto financiero en las provisiones con vencimiento que no exceda el año y siempre que este efecto no sea significativo.

En cuanto a las subvenciones, donaciones y legados recibidos, la norma de registro y valoración diferencia al igual que el Plan General de Contabilidad entre los otorgados por los socios o propietarios de aquellos recibidos de terceros. Las subvenciones otorgadas por terceros, siempre que de acuerdo con los nuevos criterios sean no reintegrables, se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, directamente en el estado de cambios

en el patrimonio neto, para posteriormente proceder a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad; en particular, cuando financien gastos, de forma correlacionada a su devengo. Hasta el momento en que no se cumplan las condiciones para considerarlas no reintegrables, dichas subvenciones deberán lucir en el pasivo.

Sin embargo, la principal novedad, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente, con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un «déficit», quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

El Plan de PYMES también recoge, en los mismos términos previstos en el Plan General de Contabilidad, el tratamiento contable de los negocios conjuntos. En consecuencia, no se produce en esta materia ninguna innovación contable relevante, sino simplemente una mejora en la sistemática de la norma. Se ha considerado conveniente su mantenimiento en el Plan General de Contabilidad de PYMES, por cuanto es una figura relativamente habitual en las empresas que quedan ubicadas en el ámbito de aplicación de este Plan (fundamentalmente, participación en UTES y comunidades de bienes).

Para las operaciones entre empresas del grupo, el Plan de PYMES realiza la misma remisión a las normas generales, habiendo eliminado la concreción de las operaciones de fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de unidades de negocio, sin perjuicio de recoger expresamente la norma especial de las aportaciones no dinerarias de negocios desde la perspectiva del aportante, de forma que quede completa y no existan dudas sobre la regulación de las aportaciones no dinerarias.

12. Por último en cuanto a las normas 21.^a Cambios en criterios contables, errores, y estimaciones contables y 22.^a Hechos posteriores al cierre, cabe señalar que no han requerido simplificación alguna respecto al contenido del nuevo Plan General de Contabilidad. No obstante, ha de destacarse que se modifica la regla aplicable a los cambios de criterio contable y errores. En concreto, si bien se mantiene el criterio de cuantificar de forma retroactiva el impacto en los activos y pasivos netos de la empresa, originado por el cambio de criterio contable o la subsanación del error, la modificación consiste en la nueva obligación de presentar los efectos de estos cambios también de forma retroactiva. Esta exigencia derivada del acercamiento a las normas internacionales adoptadas, motiva que los ingresos o gastos resultantes del cambio de criterio o subsanación del error se contabilicen directamente en el patrimonio neto de la empresa; con carácter general, y salvo que el cambio o subsanación afecten a otra partida del patrimonio neto, en una cuenta de reservas voluntarias.

III

13. La tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES recoge tanto las normas de elaboración de las cuentas anuales como los modelos de las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas.

Los documentos que integran las cuentas anuales de una empresa que cumpla las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que posibilitan la formulación de balance abreviado, son de acuerdo con esta Ley: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria.

Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de comparabilidad en la información financiera suministrada por las empresas españolas, y siguiendo con la tradición del Plan de 1990, se han elaborado unos modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de obligatoria aplicación. En consecuencia, este Plan de PYMES contiene los modelos de estos documentos que han de aplicar las pequeñas y medianas empresas, los cuales presentan los mismos formatos y desgloses recogidos para el modelo abreviado en el Plan

General de Contabilidad, dado que los umbrales de tamaño que delimitan la utilización de ambos son los mismos, sin perjuicio de la lógica eliminación en el Plan de PYMES de las partidas relacionadas con operaciones no reguladas en éste.

Desde un punto de vista general, también se puede citar como novedad, en sintonía con el criterio incluido en las normas internacionales adoptadas, el requerimiento de incluir también en la memoria de las cuentas anuales, información cuantitativa del ejercicio anterior, así como la necesidad de ajustar las cifras comparativas del periodo anterior, en la medida en que se produzcan ajustes valorativos derivados de cambios de criterios contables o errores. Adicionalmente a la información comparativa de índole numérica, si resulta relevante para la comprensión de las cuentas anuales del ejercicio actual, la norma exige que también se incluya información descriptiva del periodo anterior.

Los elementos patrimoniales del balance se han clasificado en el activo, el pasivo y el patrimonio neto. En el patrimonio neto figurarán en subagrupaciones independientes, los fondos propios y las restantes partidas integrantes del patrimonio neto. Esta clasificación tiene como finalidad clarificar que la composición del patrimonio neto de la empresa, se encuentra constituida por los tradicionales fondos propios y por otras partidas que pueden aparecer en los balances de las empresas, fundamentalmente las subvenciones, donaciones y legados y los ingresos fiscales a distribuir pendientes de incorporar a la cuenta de pérdidas y ganancias. En este sentido, uno de los cambios más significativos en relación con el Plan General de Contabilidad es la eliminación de «Ajustes por cambios de valor», dada la ausencia de operaciones que pueden generarlos en este Plan de PYMES.

Los activos se clasifican en no corrientes y corrientes, de forma similar a la distinción establecida en el Plan de 1990 entre Inmovilizado y Circulante. En este sentido, el activo corriente comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y sus equivalentes. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

En relación con el activo corriente, y respecto al Plan General de Contabilidad, debe mencionarse la desaparición del epígrafe que recoge los activos no corrientes mantenidos para la venta y los activos y pasivos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

Para concluir con las principales novedades del balance sólo resta mencionar la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias) cuya presentación en el nuevo Plan se realiza minorando en todo caso la cifra de fondos propios. Igual criterio se aplica a los desembolsos pendientes de exigir sobre dichos instrumentos a la fecha de cierre, que pasan a minorar la cifra de capital. Y por último, el registro dentro del pasivo de las acciones, participaciones u otros instrumentos financieros que aún teniendo una forma jurídica propia de los instrumentos de patrimonio, atendiendo a la definición de los elementos y a sus términos y condiciones, constituyan obligaciones de la empresa.

Por lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias cabe indicar que constituye el documento que recoge el resultado del ejercicio, separando los ingresos y gastos imputables al mismo que se clasifican por naturaleza, no habiendo experimentado modificaciones respecto al modelo abreviado recogido en el Plan General de Contabilidad.

Dos cambios merecen destacarse. En primer lugar el paso de un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias en forma de doble columna a otro vertical. En segundo lugar, la supresión del margen extraordinario, habiéndose tomado en consideración la prohibición contenida en las normas internacionales adoptadas de calificar como extraordinarias partidas de ingresos o gastos.

El estado de cambios en el patrimonio neto presenta como novedad más significativa respecto al Plan General de Contabilidad, la supresión de uno de los documentos de los que consta éste. En concreto se elimina el estado de ingresos y gastos reconocidos, quedando un único documento que recoge: el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto, así como otros cambios en el patrimonio neto, que en el Plan General de Contabilidad se detallan en el estado total de cambios en el patrimonio neto y que derivan de las variaciones originadas en

el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto y los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

La memoria adquiere mayor relevancia que en el Plan de 1990 e incorpora la obligación de facilitar información comparativa, incluso la de carácter descriptivo, en sintonía con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. En particular, este documento refuerza las exigencias informativas en materia de instrumentos financieros y partes vinculadas, esta última de gran relevancia para poder conocer la verdadera imagen fiel de las relaciones económicas y financieras de una empresa.

Por último debe destacarse que el contenido de la memoria de las PYMES tiene carácter de información mínima, de forma que cuando una empresa que aplique este Plan realice operaciones cuya información en memoria esté regulada únicamente en los modelos de cuentas anuales del Plan General de Contabilidad, deberá incluir dicha información en su memoria.

14. La cuarta parte del Plan General de Contabilidad de PYMES se refiere al cuadro de cuentas, que sigue la clasificación decimal. El cuadro de cuentas amplía el contenido del texto de 1990, dando cobertura a las nuevas operaciones recogidas en la segunda parte del Plan. No obstante, como ya se indicaba en la introducción del Plan de 1990 nuevamente hay que advertir sobre la posibilidad de que el presente texto cuente con ciertas lagunas, debidas fundamentalmente a la imposibilidad de abarcar la variada casuística que rodea la actividad de muchas empresas, que en todo caso disponen de la facultad de cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello el Marco Conceptual y las reglas técnicas más afines deducidas de los principios y criterios que informan el Plan. Adicionalmente, la empresa deberá desagregar las cuentas al nivel adecuado de dígitos que posibilite el control y seguimiento de sus operaciones, así como el cumplimiento de la información exigida en las cuentas anuales.

En relación con el Plan General de Contabilidad, la novedad más significativa es la supresión de los grupos 8 y 9 que dan cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, que han sido eliminados teniendo en cuenta la escasez de situaciones contempladas en este Plan que pueden originarlas y en ausencia de la exigencia informativa del estado de ingresos y gastos reconocidos. Asimismo se omiten otras cuentas relacionadas con elementos, hechos o transacciones no contempladas en este Plan de PYMES.

15. La quinta parte se dedica a las definiciones y relaciones contables. Con carácter general, cada uno de los grupos, subgrupos y cuentas, son objeto de una definición en la que se recoge el contenido y las características más sobresalientes de las operaciones y hechos económicos que en ellos se representan.

Las relaciones contables propiamente dichas, de la misma forma que ya venía recogiendo el antiguo Plan, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no esté expresada particularmente en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en éste se establecen.

Tal y como ya expresaba el Plan de 1990, tanto la cuarta como la quinta parte son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. En particular, al igual que en el Plan de 1990, merece la pena destacar el carácter opcional del sistema especulativo propuesto para las relaciones contables de las cuentas de existencias.

Por último, la supresión anteriormente señalada de los grupos 8 y 9 relativos a gastos e ingresos de patrimonio neto, ha llevado a modificar el movimiento de las cuentas de patrimonio afectadas. En concreto, la operación específica que para las pequeñas y medianas empresas tendrá un movimiento que se reflejará directamente en las cuentas de patrimonio es la relativa a las subvenciones, donaciones y legados, contemplando su movimiento tanto su obtención como su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias y el

efecto impositivo asociado a ellas. También se establece ese mismo movimiento directo con la cuenta de patrimonio neto de los ingresos fiscales a distribuir, que en su caso puedan darse en una empresa, en los términos recogidos en la norma de registro y valoración.

IV

16. La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de PYMES exige una revisión de las adaptaciones sectoriales y de las resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Sin embargo, hasta que se produzcan estos cambios dichas normas mantienen su vigencia salvo que de forma expresa se opongan a los nuevos criterios.

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD**1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.**

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo que se elaborará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de la norma particular recogida en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo período de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

3.º Principios contables.

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. *Empresa en funcionamiento.*—Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. *Devengo.*—Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. *Uniformidad.*—Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. *Prudencia.*—Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en relación con la aplicación del valor razonable, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, 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. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

5. *No compensación.*—Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. *Importancia relativa.*—Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

4.º *Elementos de las cuentas anuales.*

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. *Activos.*—Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. *Pasivos.*—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.

3. *Patrimonio neto.*—Constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. *Ingresos.*—Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

5. *Gastos.*—Decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o en una norma que lo desarrolle.

5.º *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.*

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda

determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º Criterios de valoración.

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste.

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

2. Valor razonable.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso o, alternativamente, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

- a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,
- b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiéndose como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o
- c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y
- c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

En el valor razonable de un instrumento financiero deberá contemplarse, entre otros, el riesgo de crédito y, en el caso concreto de un pasivo financiero, se considerará el riesgo de incumplimiento de la empresa que incluye, entre otros componentes, el riesgo de crédito propio. Sin embargo, para estimar el valor razonable no deben realizarse ajustes por volumen o capacidad del mercado.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos patrimoniales que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

El valor razonable de un activo o pasivo, para el que no exista un precio cotizado sin ajustar de un activo o pasivo idéntico en un mercado activo, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo o pasivo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable.

3. *Valor neto realizable.*

El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. *Valor actual.*

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. *Valor en uso.*

El valor en uso de un activo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

6. *Costes de venta.*

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras.

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la empresa no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- e) la demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS**1.^a Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.**

1. Las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

Si una empresa que aplica este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas realizase una operación cuyo tratamiento contable no está contemplado en este texto, habrá de remitirse a las correspondientes normas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad. No obstante no se aplicará la norma de registro y valoración prevista en el Plan General de Contabilidad para activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

2. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria, para las empresas que incluidas en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, hayan optado por aplicarlo.

2.^a Inmovilizado material.**1. Valoración inicial.**

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

1.2 Coste de producción.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

1.3 Permutas.

A efectos de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

1.4 Aportaciones de capital no dinerarias.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

2. Valoración posterior.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2.1 Amortización.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

2.2 Deterioro del valor.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Baja.

Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

3.^a Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumplieren las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4.^a *Inversiones inmobiliarias.*

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5.^a *Inmovilizado intangible.*

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación y de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

1. Reconocimiento.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o

denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

d) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Otros inmovilizados intangibles. Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos

especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

7.^a *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.*

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. *Arrendamiento financiero.*

1.1 Concepto.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado. En los pagos mínimos acordados se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente, entendidas como los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable, serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre pasivos financieros.

1.3 Contabilidad del arrendador.

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 4 de la norma relativa a activos financieros.

2. Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del período de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios.

Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

8.^a Activos financieros.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes activos financieros:

- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes; es decir, la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa;
- Créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios;
- Créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;
- Valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés;
- Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;
- Derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y
- Otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las transferencias de activos financieros, como los descuentos comerciales y las operaciones de «factoring».

1. Reconocimiento.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

La empresa reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Valoración.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Activos financieros a coste amortizado.
2. Activos financieros mantenidos para negociar.
3. Activos financieros a coste.

2.1 Activos financieros a coste amortizado.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros (clientes y deudores varios) que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Otros activos financieros a coste amortizado: son aquellos activos financieros que no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable. Es decir, comprende a los créditos distintos del tráfico comercial, los valores representativos de deuda adquiridos, cotizados o no, los depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, las fianzas y depósitos constituidos, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio.

2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, las fianzas, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los activos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

2.1.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero o de un grupo de activos financieros con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar,

descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

En su caso, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

2.2 Activos financieros mantenidos para negociar.

Se considera que un activo financiero (préstamo o crédito comercial o no, valor representativo de deuda, instrumento de patrimonio o derivado) se posee para negociar cuando:

a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo: valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo), o

b) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura. A estos efectos:

– Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

– Un derivado es designado como instrumento de cobertura para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como puede ser la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de tipo de interés.

La empresa no podrá reclasificar un activo financiero incluido inicialmente en esta categoría a otras, salvo cuando proceda calificar a una inversión como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá reclasificar ningún activo financiero incluido en las restantes categorías previstas en esta norma, a la categoría de mantenidos para negociar.

2.2.1 Valoración inicial.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.2.2 Valoración posterior.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

2.3 Activos financieros a coste.

En esta categoría se clasificarán las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas se definen en la norma 11.^a de elaboración de las

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

cuentas anuales, y los demás instrumentos de patrimonio salvo que a estos últimos les sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 anterior.

2.3.1 Valoración inicial

Las inversiones en los instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, para las participaciones en empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.3.2 Valoración posterior.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercerlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.3.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

En las inversiones en el patrimonio de empresas que no sean del grupo, multigrupo o asociadas admitidas a cotización, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa. Tratándose de inversiones no admitidas a cotización, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y

ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

4. Baja de activos financieros.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren los derechos derivados del mismo o se haya cedido su titularidad, siempre y cuando el cedente se haya desprendido de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (tal como las ventas en firme de activos o las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable).

En las operaciones de cesión en las que de acuerdo con lo anterior no proceda dar de baja el activo financiero (como es el caso del descuento de efectos, del «factoring con recurso», de las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés, de las cesiones de activos en las que la empresa cedente retiene el riesgo de crédito o la obligación de pagar intereses hasta que se cobre el principal al deudor), se registrará adicionalmente el pasivo financiero derivado de los importes recibidos.

9.^a Pasivos financieros.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes pasivos financieros:

- Débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios;
- Deudas con entidades de crédito;
- Obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés;
- Derivados con valoración desfavorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo;
- Deudas con características especiales, y
- Otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o empresas que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

1. Reconocimiento.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

La empresa reconocerá un pasivo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Valoración.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.

2.1 Pasivos financieros a coste amortizado.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

a) Débitos por operaciones comerciales (proveedores y acreedores varios): son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

2.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como las fianzas y los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

2.2 Pasivos financieros mantenidos para negociar.

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando sea un instrumento financiero derivado según se define en la norma sobre activos financieros, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura, según se definen en el apartado 2.2.b) de la norma relativa a activos financieros.

En ningún caso la empresa podrá reclasificar un pasivo financiero incluido inicialmente en esta categoría a la de pasivos financieros a coste amortizado, ni viceversa.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.2 de la norma relativa a activos financieros.

3. Baja de pasivos financieros.

La empresa dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada, incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

10.^a Contratos financieros particulares.

1. Activos financieros híbridos.

Los activos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del activo híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

Los activos financieros híbridos se valorarán, inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Excepcionalmente, en aquellos casos en que el valor razonable no esté a disposición de la empresa, se podrán valorar al coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

En caso de que la entidad posea activos financieros híbridos valorados por su valor razonable creará a efectos de valoración y presentación de la información la categoría «Otros activos financieros a valor razonable».

2. Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en relación con los derivados en las normas sobre activos y pasivos financieros, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un período de tiempo corto e inferior al período normal del sector en que opere la empresa con la intención de

obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

11.^a Instrumentos de patrimonio propio.

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

12.^a Existencias.

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

1.1 *Precio de adquisición.*

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2 *Coste de producción.*

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3 *Métodos de asignación de valor.*

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio

medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior.

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

13.^a Moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta del euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y otras partidas a cobrar, los débitos y otras partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

1. Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá al euro, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del período (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de

moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

2. Valoración posterior.

2.1 Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

2.2 Partidas no monetarias.

2.2.1 Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en euros aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, registrándose en el resultado del ejercicio cualquier diferencia de cambio incluida en las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración.

14.^a Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

15.º Impuestos sobre beneficios.

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido.**2.1 Diferencias temporarias.**

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Estas diferencias se producen:

a) Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como los derivados de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, como sucede con las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios, siempre que los mismos difieran de los atribuidos a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2 Pasivos por impuesto diferido

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Una combinación de negocios es una operación en la que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, según se definen en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

2.3 Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, en los términos indicados en el apartado anterior, y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base

imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto o el ingreso por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

5. Empresarios individuales.

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

16.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios.

1. Aspectos comunes.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas.

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa y ésta la obligación de recomprarlos, por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

17.^a Provisiones y contingencias.

1. Reconocimiento.

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa

en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración.

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.*

1.1 Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2 Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3 Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

19.^a Negocios conjuntos.

1. Ámbito de aplicación.

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de negocios conjuntos.

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₁) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a₂) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

2.1 Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y, si voluntariamente lo presentase, en el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2 Empresas controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.3 de la norma relativa a activos financieros.

20.^a Operaciones entre empresas del grupo.

1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 11 de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado, si equivale a su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

2. Normas particulares

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A los efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

2.1 Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

2.2 Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado en una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.1 de esta norma.

21.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

22.^a Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE

CUENTAS ANUALES

I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1.^a Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.

2.^a Formulación de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por el empresario, por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, o por todos los administradores de la sociedad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la empresa a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros.

3.^a Estructura de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales de las empresas que apliquen este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se adaptarán a los modelos para pequeñas y medianas empresas.

2. Cuando el contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, no sea suficiente para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4.^a Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos recogidos en este Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas multigrupo.

9. Las empresas que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5.^a Balance.

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

– Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

– Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la empresa espera liquidar en el transcurso del mismo.

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la empresa pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma de registro y valoración relativa a activos financieros, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

5. Si la empresa tuviera créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.II del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

6. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. “Capital” y A-1.II. “Prima de emisión”, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las

cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 3. "Otras deudas a corto plazo" del epígrafe C.II "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente.

7. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-1.I.2 «Capital no exigido» o minorarán el importe del epígrafe «Deuda con características especiales», en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.

8. Cuando la empresa adquiera valores de su propio capital, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en el epígrafe A-1.IV «Acciones y participaciones en patrimonio propias» que se mostrará con signo negativo, dentro de la agrupación «Patrimonio neto».

9. Cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, creará una subagrupación específica «Ajustes en patrimonio neto», dentro de la agrupación «Patrimonio neto».

10. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-2 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI «Otras aportaciones de socios».

11. Si la empresa tuviera deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.IV del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

12. Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

6.^a Cuenta de pérdidas y ganancias.

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.

2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.

3. La partida 4 «Aprovisionamientos» recoge, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.

4. Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5 «Otros ingresos de explotación», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9 «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9 «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida, con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

5. La partida 10 «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6 «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7 «Otros gastos de explotación».

6. En caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

7.^a Estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos en patrimonio neto. En particular, el importe, neto del efecto impositivo, de los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto de la empresa, relacionados con subvenciones, donaciones o legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.
- c) En caso de que la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto, se incorporará la correspondiente fila y columna con la denominación apropiada y con un contenido similar al establecido en el apartado anterior.
- d) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales.
- e) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- f) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II del Estado de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II del Estado de cambios en el patrimonio neto.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
2. La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:
 - La partida 3 «Otras operaciones con socios o propietarios» del epígrafe B.III o D.III «Operaciones con socios o propietarios», por la distribución de dividendos.
 - El epígrafe B.IV o D.IV «Otras variaciones del patrimonio neto», por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

8.^a Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
2. Deberá indicarse cualquier otra información complementaria no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de

presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.

3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

4. Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.

5. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

9.^a Cifra anual de negocios.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

10.^a Número medio de trabajadores.

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

11.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

12.^a Estados financieros intermedios.

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

13.^a Partes vinculadas.

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma 11 de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

BALANCE DE PYMES AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (290)	I. Inmovilizado intangible.			
21, (281), (291), 23	II. Inmovilizado material.			
22, (282), (292)	III. Inversiones inmobiliarias.			
2403, 2404, 2413, 2414, 2423, 2424, (2493), (2494), (2933), (2934), (2943), (2944), (2953), (2954)	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
2405, 2415, 2425, (2495), 250, 251, 252, 253, 254, 255, 258, (259), 26, (2935), (2945), (2955), (296), (297), (298)	V. Inversiones financieras a largo plazo.			
474	VI. Activos por Impuesto diferido.			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	I. Existencias.			
	II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
5580	2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.			
44, 460, 470, 471, 472, 544	3. Otros deudores.			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (5933), (5934), (5943), (5944), (5953), (5954)	III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 565, 566, (5935), (5945), (5955), (596), (597), (598)	IV. Inversiones financieras a corto plazo.			
480, 567	V. Periodificaciones a corto plazo.			
57	VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
	TOTAL ACTIVO (A + B).			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
	I. Capital.			
100,101,102	1. Capital escriturado.			
(1030), (1040)	2. (Capital no exigido).			
110	II. Prima de emisión.			
112,113,114,119	III. Reservas.			
(108), (109)	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).			
120, (121)	V. Resultados de ejercicios anteriores.			
118	VI. Otras aportaciones de socios.			
129	VII. Resultado del ejercicio.			
(557)	VIII. (Dividendo a cuenta).			
130,131,132	A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	I. Provisiones a largo plazo.			
1605, 170	II. Deudas a largo plazo.			
1625, 174	1. Deudas con entidades de crédito.			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	3. Otras deudas a largo plazo.			
479	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
181	IV. Pasivos por impuesto diferido			
	V. Periodificaciones a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	I. Provisiones a corto plazo.			
	II. Deudas a corto plazo.			
5105, 520, 527	1. Deudas con entidades de crédito.			
5125, 524	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
(1034), (1044), (190), (192), 194, 500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 526, 528, 551, 5525, 555, 5565, 5566, 5595, 560, 561	3. Otras deudas a corto plazo.			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
	IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
400, 401, 403, 404, 405, (406)	1. Proveedores.			
41, 438, 465, 475, 476, 477	2. Otros acreedores.			
485, 568	V. Periodificaciones a corto plazo.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

N.º CUENTAS		Nota	(Debe) 200X	Haber 200X-1
700,701,702,703,704, 705,(706),(708),(709)	1. Importe neto de la cifra de negocios.			
(6930), 71*, 7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			
73	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.			
(600), (601), (602), 606, (607), 608, 609, 61*, (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	4. Aprovisionamientos.			
740, 747, 75	5. Otros ingresos de explotación.			
(64)	6. Gastos de personal.			
(62), (631), (634), 636, 639, (65), (694), (695), 794, 7954	7. Otros gastos de explotación.			
(68)	8. Amortización del inmovilizado.			
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.			
7951, 7952, 7955	10. Excesos de provisiones.			
(670), (671), (672), (690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.			
	A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)			
760, 761, 762, 769	12. Ingresos financieros.			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	13. Gastos financieros.			
(663), 763	14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.			
(668), 768	15. Diferencias de cambio.			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.			
	B) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)			
	C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	17. Impuestos sobre beneficios.			
	D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)			

* Su signo puede ser positivo o negativo.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO DE PYMES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200X

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido									
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2											
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.											
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores											
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1											
I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias											
II. Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto											
III. Operaciones con socios o propietarios.											
1. Aumentos de capital.											
2. (-) Reducciones de capital.											
3. Otras operaciones con socios o propietarios.											
IV. Otras variaciones del patrimonio neto.											
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1											
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.											

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado	No exigido									
II. Ajustes por errores 200X-1.											
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X											
I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.											
II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto											
III. Operaciones con socios o propietarios.											
1. Aumentos de capital.											
2. (-) Reducciones de capital.											
3. Otras operaciones con socios o propietarios.											
IV. Otras variaciones del patrimonio neto.											
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X											

CONTENIDO DE LA MEMORIA DE PYMES

1. Actividad de la empresa.

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique y su identificación en el Registro Mercantil.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales.**1. Imagen fiel:**

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.**3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre:**

a) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

b) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas. Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables. Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores. Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Normas de registro y valoración.

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

6. Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro de empleados.

7. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

8. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

9. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

10. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

11. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

14. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

5. Activos financieros.

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor originadas por riesgo de crédito.

2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

6. Pasivos financieros.

Se revelará información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

7. Fondos propios.

Se informará sobre:

1. En caso de sociedades anónimas, importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

8. Situación fiscal.

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.

2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

9. Operaciones con partes vinculadas.

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:

a) Entidad dominante.

b) Empresas dependientes.

c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.

d) Empresas asociadas.

e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.

f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros del órgano de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estos requerimientos serán aplicables igualmente cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, en cuyo caso además de informar de los anticipos y créditos concedidos a la persona jurídica administradora, esta última deberá informar en sus cuentas anuales de la concreta participación que corresponde a la persona física que la represente. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

10. Otra información.

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones deberán consignarse por separado.

5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen

en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.

CUARTA PARTE

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO 1

Financiación básica

10.	CAPITAL	
	100.	Capital social.
	101.	Fondo social.
	102.	Capital.
	103.	Socios por desembolsos no exigidos.
	1030.	Socios por desembolsos no exigidos, capital social.
	1034.	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción.
	104.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes.
	1040.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social.
	1044.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción.
	108.	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
	109.	Acciones o participaciones propias para reducción de capital.
11.	RESERVAS	
	110.	Prima de emisión o asunción.
	112.	Reserva legal.
	113.	Reservas voluntarias.
	114.	Reservas especiales.
	1140.	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
	1141.	Reservas estatutarias.
	1142.	Reserva por capital amortizado.
	1144.	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía.
	118.	Aportaciones de socios o propietarios.
	119.	Diferencias por ajuste del capital a euros.
12.	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN	
	120.	Remanente.
	121.	Resultados negativos de ejercicios anteriores.
	129.	Resultado del ejercicio.
13.	SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO	
	130.	Subvenciones oficiales de capital.
	131.	Donaciones y legados de capital.
	132.	Otras subvenciones, donaciones y legados.
	137.	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
	1370.	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
	1371.	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.
14.	PROVISIONES	
	141.	Provisión para impuestos.
	142.	Provisión para otras responsabilidades.
	143.	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
	145.	Provisión para actuaciones medioambientales.
15.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES	
	150.	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros.
	153.	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
	1533.	Desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
	1534.	Desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
	1535.	Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas.
	1536.	Otros desembolsos no exigidos.
	154.	Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
	1543.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
	1544.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	1545.	Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas.
	1546.	Otras aportaciones no dinerarias pendientes.
16.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS	
	160.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.
	1603.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
	1604.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
	1605.	Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
	161.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.
	1613.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
	1614.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
	1615.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.
	162.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.
	1623.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo.
	1624.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas.
	1625.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
	163.	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.
	1633.	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo.
	1634.	Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas.
	1635.	Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.
17.	DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS	
	170.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
	171.	Deudas a largo plazo.
	172.	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
	173.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
	174.	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
	175.	Efectos a pagar a largo plazo.
	176.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
	177.	Obligaciones y bonos.
	179.	Deudas representadas en otros valores negociables.
18.	PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO	
	180.	Fianzas recibidas a largo plazo.
	181.	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
	185.	Depósitos recibidos a largo plazo.
19.	SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN	
	190.	Acciones o participaciones emitidas.
	192.	Suscriptores de acciones.
	194.	Capital emitido pendiente de inscripción.
	195.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros.
	197.	Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros.
	199.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

GRUPO 2

Activo no corriente

20.	INMOVILIZACIONES INTANGIBLES	
	200.	Investigación.
	201.	Desarrollo.
	202.	Concesiones administrativas.
	203.	Propiedad industrial.
	205.	Derechos de traspaso.
	206.	Aplicaciones informáticas.
	209.	Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
21.	INMOVILIZACIONES MATERIALES	
	210.	Terrenos y bienes naturales.
	211.	Construcciones.
	212.	Instalaciones técnicas.
	213.	Maquinaria.
	214.	Utillaje.
	215.	Otras instalaciones.
	216.	Mobiliario.
	217.	Equipos para procesos de información.
	218.	Elementos de transporte.
	219.	Otro inmovilizado material.
22.	INVERSIONES INMOBILIARIAS	
	220.	Inversiones en terrenos y bienes naturales.
	221.	Inversiones en construcciones.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

23.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
	230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
	231. Construcciones en curso.
	232. Propiedad industrial.
	233. Propiedad industrial.
	237. Propiedad industrial.
	239. Propiedad industrial.
24.	INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
	240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
	2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
	241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
	2413. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2414. Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2415. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
	242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
	249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
25.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
	250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
	251. Valores representativos de deuda a largo plazo.
	252. Créditos a largo plazo.
	253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
	254. Créditos a largo plazo al personal.
	255. Activos por derivados financieros a largo plazo.
	258. Imposiciones a largo plazo.
	259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
26.	FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
	260. Fianzas constituidas a largo plazo.
	265. Depósitos constituidos a largo plazo.
28.	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
	280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
	2800. Amortización acumulada de investigación.
	2801. Amortización acumulada de desarrollo.
	2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
	2803. Amortización acumulada de propiedad industrial.
	2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
	2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
	281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
	2811. Amortización acumulada de construcciones.
	2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
	2813. Amortización acumulada de maquinaria.
	2814. Amortización acumulada de utillaje.
	2815. Amortización acumulada de otras instalaciones.
	2816. Amortización acumulada de mobiliario.
	2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
	2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
	2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
	282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
29.	DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES
	290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
	2900. Deterioro de valor de investigación.
	2901. Deterioro de valor de desarrollo.
	2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas.
	2903. Deterioro de valor de propiedad industrial.
	2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso.
	2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
	291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
	2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
	2911. Deterioro de valor de construcciones.
	2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas.
	2913. Deterioro de valor de maquinaria.
	2914. Deterioro de valor de utillaje.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	2915.	Deterioro de valor de otras instalaciones.
	2916.	Deterioro de valor de mobiliario.
	2917.	Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
	2918.	Deterioro de valor de elementos de transporte.
	2919.	Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
	292.	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
	2920.	Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales.
	2921.	Deterioro de valor de construcciones.
	293.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2933.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2934.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2935.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
	294.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
	2943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
	295.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2953.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2954.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2955.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
	296.	Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
	297.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
	298.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

GRUPO 3

Existencias

30.	COMERCIALES
	300. Mercaderías A.
	301. Mercaderías B.
31.	MATERIAS PRIMAS
	310. Materias primas A.
	311. Materias primas B.
32.	OTROS APROVISIONAMIENTOS
	320. Elementos y conjuntos incorporables.
	321. Combustibles.
	322. Repuestos.
	325. Materiales diversos.
	326. Embalajes.
	327. Envases.
	328. Material de oficina.
33.	PRODUCTOS EN CURSO
	330. Productos en curso A.
	331. Productos en curso B.
34.	PRODUCTOS SEMITERMINADOS
	340. Productos semiterminados A.
	341. Productos semiterminados B.
35.	PRODUCTOS TERMINADOS
	350. Productos terminados A.
	351. Productos terminados B.
36.	SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
	360. Subproductos A.
	361. Subproductos B.
	365. Residuos A.
	366. Residuos B.
	368. Materiales recuperados A.
	369. Materiales recuperados B.
39.	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS
	390. Deterioro de valor de las mercaderías.
	391. Deterioro de valor de las materias primas.
	392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
	393. Deterioro de valor de los productos en curso.
	394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
	395. Deterioro de valor de los productos terminados.

396.	Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.
------	----------------------------------------------------------------------------

GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones comerciales

40.	PROVEEDORES
400.	Proveedores.
4000.	Proveedores (euros).
4004.	Proveedores (moneda extranjera).
4009.	Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
401.	Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403.	Proveedores, empresas del grupo.
4030.	Proveedores, empresas del grupo (euros).
4031.	Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.
4034.	Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).
4036.	Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.
4039.	Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
404.	Proveedores, empresas asociadas.
405.	Proveedores, otras partes vinculadas.
406.	Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407.	Anticipos a proveedores.
41.	ACREEDORES VARIOS
410.	Acreeedores por prestaciones de servicios.
4100.	Acreeedores por prestaciones de servicios (euros).
4104.	Acreeedores por prestaciones de servicios, (moneda extranjera).
4109.	Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
411.	Acreeedores, efectos comerciales a pagar.
419.	Acreeedores por operaciones en común.
43.	CLIENTES
430.	Cientes.
4300.	Cientes (euros).
4304.	Cientes (moneda extranjera).
4309.	Cientes, facturas pendientes de formalizar.
431.	Cientes, efectos comerciales a cobrar.
4310.	Efectos comerciales en cartera.
4311.	Efectos comerciales descontados.
4312.	Efectos comerciales en gestión de cobro.
4315.	Efectos comerciales impagados.
432.	Cientes, operaciones de «factoring».
433.	Cientes, empresas del grupo.
4330.	Cientes empresas del grupo (euros).
4331.	Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.
4332.	Cientes empresas del grupo, operaciones de «factoring».
4334.	Cientes empresas del grupo (moneda extranjera).
4336.	Cientes empresas del grupo de dudoso cobro .
4337.	Envases y embalajes a devolver a clientes, empresas del grupo.
4339.	Cientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
434.	Cientes, empresas asociadas.
435.	Cientes, otras partes vinculadas.
436.	Cientes de dudoso cobro.
437.	Envases y embalajes a devolver por clientes.
438.	Anticipos de clientes.
44.	DEUDORES VARIOS
440.	Deudores.
4400.	Deudores (euros).
4404.	Deudores (moneda extranjera).
4409.	Deudores, facturas pendientes de formalizar.
441.	Deudores, efectos comerciales a cobrar.
4410.	Deudores, efectos comerciales en cartera.
4411.	Deudores, efectos comerciales descontados.
4412.	Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
4415.	Deudores, efectos comerciales impagados.
446.	Deudores de dudoso cobro.
449.	Deudores por operaciones en común.
46.	PERSONAL
460.	Anticipos de remuneraciones.
465.	Remuneraciones pendientes de pago.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470.	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
4700.	Hacienda Pública, deudora por IVA.
4708.	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709.	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
471.	Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472.	Hacienda Pública, IVA soportado.
473.	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474.	Activos por impuesto diferido.
4740.	Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742.	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745.	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475.	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
4750.	Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751.	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752.	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4758.	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
476.	Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477.	Hacienda Pública, IVA repercutido.
479.	Pasivos por diferencias temporarias imposables.
48.	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
480.	Gastos anticipados.
485.	Ingresos anticipados.
49.	DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
490.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
493.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.
4933.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo.
4934.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas.
4935.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas.
499.	Provisiones por operaciones comerciales.
4994.	Provisión por contratos onerosos.
4999.	Provisión para otras operaciones comerciales.

GRUPO 5

Cuentas financieras

50.	EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
500.	Obligaciones y bonos a corto plazo.
502.	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros.
505.	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506.	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
507.	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
509.	Valores negociables amortizados.
5090.	Obligaciones y bonos amortizados.
5095.	Otros valores negociables amortizados.
51.	DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
510.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
5103.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
5104.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
5105.	Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
511.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
5113.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
5114.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
5115.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
512.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
5123.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo.
5124.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas.
5125.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
513.	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
5133.	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
5134.	Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas.
5135.	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
514.	Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
5143.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo.
5144.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas.

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	5145.	Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.
52.	DEUDAS ACORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS	
	520.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
	5200.	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
	5201.	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
	5208.	Deudas por efectos descontados.
	5209.	Deudas por operaciones de «factoring».
	521.	Deudas a corto plazo.
	522.	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
	523.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
	524.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
	525.	Efectos a pagar a corto plazo.
	526.	Dividendo activo a pagar.
	527.	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
	528.	Intereses a corto plazo de deudas.
	529.	Provisiones a corto plazo.
	5291.	Provisión a corto plazo para impuestos.
	5292.	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
	5293.	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
	5295.	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
53.	INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS	
	530.	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
	5303.	Participaciones a corto plazo, en empresas del grupo.
	5304.	Participaciones a corto plazo, en empresas asociadas.
	5305.	Participaciones a corto plazo, en otras partes vinculadas.
	531.	Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
	5313.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
	5314.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
	5315.	Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
	532.	Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
	5323.	Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
	5324.	Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
	5325.	Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
	533.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
	5333.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas del grupo.
	5334.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en empresas asociadas.
	5335.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda en otras partes vinculadas.
	534.	Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
	5343.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
	5344.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
	5345.	Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
	535.	Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
	5353.	Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
	5354.	Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
	5355.	Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
	539.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
	5393.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
	5394.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5395.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
54.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO	
	540.	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
	541.	Valores representativos de deuda a corto plazo.
	542.	Créditos a corto plazo.
	543.	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
	544.	Créditos a corto plazo al personal.
	545.	Dividendo a cobrar.
	546.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
	547.	Intereses a corto plazo de créditos.
	548.	Imposiciones a corto plazo.
	549.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.
55.	OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS	
	550.	Titular de la explotación.
	551.	Cuenta corriente con socios y administradores.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

552.	Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
	5523. Cuenta corriente con empresas del grupo.
	5524. Cuenta corriente con empresas asociadas.
	5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
554.	Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555.	Partidas pendientes de aplicación.
556.	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
	5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas del grupo.
	5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, empresas asociadas.
	5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas.
	5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras empresas.
557.	Dividendo activo a cuenta.
558.	Socios por desembolsos exigidos.
	5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.
	5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
559.	Derivados financieros a corto plazo.
	5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.
	5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
56.	FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560.	Fianzas recibidas a corto plazo.
561.	Depósitos recibidos a corto plazo.
565.	Fianzas constituidas a corto plazo.
566.	Depósitos constituidos a corto plazo.
567.	Intereses pagados por anticipado.
568.	Intereses cobrados por anticipado.
57.	TESORERÍA
570.	Caja, euros.
571.	Caja, moneda extranjera.
572.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576.	Inversiones a corto plazo de gran liquidez.
59.	DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
593.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
	5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
	5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
594.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
	5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
	5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
	5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
595.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.
	5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
	5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
	5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
596.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

GRUPO 6

Compras y gastos

60.	COMPRAS
600.	Compras de mercaderías.
601.	Compras de materias primas.
602.	Compras de otros aprovisionamientos.
606.	Proveedores, otras partes vinculadas.
	6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías.
	6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
	6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.
607.	Trabajos realizados por otras empresas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

608.	Devoluciones de compras y operaciones similares.
	6080. Devoluciones de compras de mercaderías.
	6081. Devoluciones de compras de materias primas.
	6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
609.	«Rappels» por compras.
	6090. «Rappels» por compras de mercaderías.
	6091. «Rappels» por compras de materias primas.
	6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.
61.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
	610. Variación de existencias de mercaderías.
	611. Variación de existencias de materias primas.
	612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
62.	SERVICIOS EXTERIORES
	620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
	621. Arrendamientos y cánones.
	622. Reparaciones y conservación.
	623. Servicios de profesionales independientes.
	624. Transportes.
	625. Primas de seguros.
	626. Servicios bancarios y similares.
	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
	628. Suministros.
	629. Otros servicios.
63.	TRIBUTOS
	630. Impuesto sobre beneficios.
	6300. Impuesto corriente.
	6301. Impuesto diferido.
	631. Otros tributos.
	633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
	634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
	6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
	6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
	636. Devolución de impuestos.
	638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
	639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
	6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
	6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.
64.	GASTOS DE PERSONAL
	640. Sueldos y salarios.
	641. Indemnizaciones.
	642. Seguridad Social a cargo de la empresa.
	649. Otros gastos sociales.
65.	OTROS GASTOS DE GESTIÓN
	650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
	651. Resultados de operaciones en común.
	6510. Beneficio transferido (gestor).
	6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
	659. Otras pérdidas en gestión corriente.
66.	GASTOS FINANCIEROS
	660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
	661. Intereses de obligaciones y bonos.
	6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas del grupo.
	6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, empresas asociadas.
	6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras empresas.
	6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas del grupo.
	6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, empresas asociadas.
	6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras empresas.
	662. Intereses de deudas.
	6620. Intereses de deudas, empresas del grupo.
	6621. Intereses de deudas, empresas asociadas.
	6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas.
	6623. Intereses de deudas con entidades de crédito.
	6624. Intereses de deudas, otras empresas.
	663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
	664. Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
	6640. Dividendos de pasivos, empresas del grupo.
	6641. Dividendos de pasivos, empresas asociadas.
	6642. Dividendos de pasivos, otras partes vinculadas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	6643. Dividendos de pasivos, otras empresas.
665.	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
	6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.
	6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
	6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas.
	6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
	6654. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo.
	6655. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito asociadas.
	6656. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito vinculadas.
	6657. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito.
666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.
	6660. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.
	6661. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.
	6662. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6663. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas.
	6665. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.
	6666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.
	6667. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6668. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas.
667.	Pérdidas de créditos no comerciales.
	6670. Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas del grupo.
	6671. Pérdidas de créditos a largo plazo, empresas asociadas.
	6672. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6673. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras empresas.
	6675. Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas del grupo.
	6676. Pérdidas de créditos a corto plazo, empresas asociadas.
	6677. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6678. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras empresas.
668.	Diferencias negativas de cambio.
669.	Otros gastos financieros.
67.	PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES
670.	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671.	Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
672.	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
	6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
	6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
675.	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678.	Gastos excepcionales.
68.	DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
680.	Amortización del inmovilizado intangible.
681.	Amortización del inmovilizado material.
682.	Amortización de las inversiones inmobiliarias.
69.	PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
690.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
692.	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693.	Pérdidas por deterioro de existencias.
	6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
	6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
	6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
	6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
694.	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.
695.	Dotación a la provisión por operaciones comerciales.
	6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
	6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales.
696.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
	6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo.
	6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas.
	6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	6965.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.
	6966.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.
	6967.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6968.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, de otras empresas.
697.		Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
	6970.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo.
	6971.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas.
	6972.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	6973.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas.
698.		Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
	6980.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo.
	6981.	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas.
	6985.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.
	6986.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.
	6987.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6988.	Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, de otras empresas.
699.		Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.
	6990.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo.
	6991.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas.
	6992.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	6993.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

70.	VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.	
	700.	Ventas de mercaderías.
	701.	Ventas de productos terminados.
	702.	Ventas de productos semiterminados.
	703.	Ventas de subproductos y residuos.
	704.	Ventas de envases y embalajes.
	705.	Prestaciones de servicios.
	706.	Descuentos sobre ventas por pronto pago.
	7060.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
	7061.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
	7062.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
	7063.	Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.
708.	Devoluciones de ventas y operaciones similares.	
	7080.	Devoluciones de ventas de mercaderías.
	7081.	Devoluciones de ventas de productos terminados.
	7082.	Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
	7083.	Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
	7084.	Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
709.	«Rappels» sobre ventas.	
	7090.	«Rappels» sobre ventas de mercaderías.
	7091.	«Rappels» sobre ventas de productos terminados.
	7092.	«Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
	7093.	«Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
	7094.	«Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.
71.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	
	710.	Variación de existencias de productos en curso.
	711.	Variación de existencias de productos semiterminados.
	712.	Variación de existencias de productos terminados.
	713.	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.
73.	TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA	
	730.	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
	731.	Trabajos realizados para el inmovilizado material.
	732.	Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
	733.	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
74.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

740.	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.	
746.	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.	
747.	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.	
75.	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	
751.	Resultados de operaciones en común.	
7510.	Pérdida transferida (gestor).	
7511.	Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).	
752.	Ingresos por arrendamientos.	
753.	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.	
754.	Ingresos por comisiones.	
755.	Ingresos por servicios al personal.	
759.	Ingresos por servicios diversos.	
76.	INGRESOS FINANCIEROS	
760.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.	
7600.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo.	
7601.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas.	
7602.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas.	
7603.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas.	
761.	Ingresos de valores representativos de deuda.	
7610.	Ingresos de valores representativos de deuda, empresas del grupo.	
7611.	Ingresos de valores representativos de deuda, empresas asociadas.	
7612.	Ingresos de valores representativos de deuda, otras partes vinculadas.	
7613.	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas.	
762.	Ingresos de créditos.	
7620.	Ingresos de créditos a largo plazo.	
76200.	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo.	
76201.	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas asociadas.	
76202.	Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.	
76203.	Ingresos de créditos a largo plazo, otras empresas.	
7621.	Ingresos de créditos a corto plazo.	
76210.	Ingresos de créditos a corto plazo, empresas del grupo.	
76211.	Ingresos de créditos a corto plazo, empresas asociadas.	
76212.	Ingresos de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.	
76213.	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas.	
763.	Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.	
766.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.	
7660.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.	
7661.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.	
7662.	Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.	
7663.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas.	
7665.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.	
7666.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.	
7667.	Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.	
7668.	Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas.	
768.	Diferencias positivas de cambio.	
769.	Otros ingresos financieros.	
77.	BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES	
770.	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.	
771.	Beneficios procedentes del inmovilizado material.	
772.	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.	
773.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.	
7733.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.	
7734.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.	
7735.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.	
775.	Beneficios por operaciones con obligaciones propias.	
778.	Ingresos excepcionales.	
79.	EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO	
790.	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.	
791.	Reversión del deterioro del inmovilizado material.	
792.	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.	
793.	Reversión del deterioro de existencias.	
7930.	Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.	
7931.	Reversión del deterioro de mercaderías.	
7932.	Reversión del deterioro de materias primas.	
7933.	Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.	
794.	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.	
795.	Exceso de provisiones.	

	7951.	Exceso de provisión para impuestos.
	7952.	Exceso de provisión para otras responsabilidades.
	7954.	Exceso de provisión por operaciones comerciales.
	79544.	Exceso de provisión por contratos onerosos.
	79549.	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales.
	7955.	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
796.		Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
	7960.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo.
	7961.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas asociadas.
	7962.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
	7963.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas.
	7965.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo.
	7966.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, empresas asociadas.
	7967.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
	7968.	Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas.
797.		Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
	7970.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas del grupo.
	7971.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, empresas asociadas.
	7972.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
	7973.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas.
798.		Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
	7980.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas del grupo.
	7981.	Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, empresas asociadas.
	7985.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas del grupo.
	7986.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, empresas asociadas.
	7987.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
	7988.	Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas.
799.		Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.
	7990.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas del grupo.
	7991.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, empresas asociadas.
	7992.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
	7993.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas.

QUINTA PARTE

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

GRUPO 1

Financiación básica

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de «Pasivos financieros a coste amortizado», salvo los derivados financieros de negociación que se incluyen en este grupo cuando su liquidación sea superior a un año.

b) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

10.	CAPITAL
100.	Capital social.
101.	Fondo social.
102.	Capital.
103.	Socios por desembolsos no exigidos.
	1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social.
	1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción.
104.	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes.
	1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social.
	1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción.
108.	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
109.	Acciones o participaciones propias para reducción de capital.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con las excepciones establecidas en las cuentas 103 y 104.

100. Capital social

Capital escriturado en las sociedades que revistan forma mercantil, salvo cuando atendiendo a las características económicas de la emisión deba contabilizarse como pasivo financiero.

Hasta el momento de su inscripción registral y tratándose de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 194.

b) Se cargará por las reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad.

101. Fondo social

Capital de las entidades sin forma mercantil.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

102. Capital

Corresponde a las empresas individuales. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el capital inicial.

a₂) Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b₁) Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.

b₂) Por los resultados negativos que no se carguen para su saneamiento en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.

c) Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

103. Socios por desembolsos no exigidos

Capital social escriturado pendiente de desembolso no exigido a los socios o accionistas, excepto los desembolsos no exigidos correspondientes a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1030. Socios por desembolsos no exigidos, capital social

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1034.

b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 5580.

1034. Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.

b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1030.

104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes

Capital social escriturado pendiente de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias, excepto las aportaciones pendientes que correspondan a instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de capital social, excepto las cantidades que correspondan a capital emitido pendiente de inscripción que figurarán minorando la partida del pasivo corriente en la que éste se incluye.

1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con abono a la cuenta 1044.

b) Se abonará cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

1044. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a la cuenta 190 ó 192.

b) Se abonará en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 1040.

108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa (sección cuarta del capítulo IV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b₁) Por la enajenación de las acciones o participaciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57. La diferencia entre la cantidad obtenida en la enajenación de las acciones o participaciones propias y su valor contable se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

b₂) Por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital

Acciones o participaciones propias adquiridas por la empresa en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General (artículo 170 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la adquisición de las acciones o participaciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100 por el importe del nominal de las acciones o participaciones. La diferencia entre el importe de adquisición de las acciones o participaciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del subgrupo 11.

11.	RESERVAS
110.	Prima de emisión o asunción.
112.	Reserva legal.
113.	Reservas voluntarias.
114.	Reservas especiales.
1140.	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
1141.	Reservas estatutarias.
1142.	Reserva por capital amortizado.
1144.	Reservas por acciones propias aceptadas en garantía.
118.	Aportaciones de socios o propietarios.
119.	Diferencias por ajuste del capital a euros.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

110. Prima de emisión o asunción

Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, con cargo, generalmente, a la cuenta 194.

b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse.

112. Reserva legal

Esta cuenta registrará la reserva establecida por el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.

114. Reservas especiales

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.

En particular, se incluye la reserva por participaciones recíprocas establecida en el artículo 84 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante

Las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto éstas no sean enajenadas (artículo 79.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y artículo 40.bis de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada). Esta cuenta también recogerá, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía (artículo 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras duren estas situaciones dichas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante o por el importe a que ascienda la cantidad garantizada mediante sus acciones, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará, por el mismo importe, cuando dichas acciones o participaciones se enajenen o cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

1141. Reservas estatutarias

Son las establecidas en los estatutos de la sociedad. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112.

1142. Reserva por capital amortizado

Nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por ésta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También se incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas por ésta a título gratuito. La dotación y disponibilidad de esta cuenta se regirá por lo establecido en el artículo 167.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 80.4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, respectivamente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará por las reducciones que de la misma se realicen.

1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía

Reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de acciones propias en garantía (artículo. 80.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). Mientras dure esta situación, estas reservas serán indisponibles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe al que ascienda la cantidad garantizada mediante acciones propias, con cargo a cualesquiera de las cuentas de reservas disponibles, o a la cuenta 129.

b) Se cargará, por el mismo importe, cuando cese la garantía, con abono a la cuenta 113.

118. Aportaciones de socios o propietarios

Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

b) Se cargará:

b₁) Generalmente, con abono a la cuenta 121.

b₂) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

119. Diferencias por ajuste del capital a euros

Diferencias originadas como consecuencia de la conversión a euros de la cifra de capital de acuerdo con el contenido de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro.

12.	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN
120.	Remanente.
121.	Resultados negativos de ejercicios anteriores.
129.	Resultado del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente

Beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de resultados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b₁) Por su aplicación o disposición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por su traspaso, con abono, a cuentas del subgrupo 11.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores

Resultados negativos de ejercicios anteriores. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.

b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La empresa desarrollará en cuentas de cuatro cifras el resultado negativo de cada ejercicio.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

129. Resultado del ejercicio

Resultado, positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.

a₂) Por el traspaso del resultado negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b₁) Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.

b₂) Cuando se aplique el resultado positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

13.	SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO
130.	Subvenciones oficiales de capital.
131.	Donaciones y legados de capital.
132.	Otras subvenciones, donaciones y legados.
137.	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
	1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
	1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, recibidos por la empresa y contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca su transferencia o imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la subvención concedida a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.

a₂) Por las deudas a largo plazo que se transforman en subvenciones, con cargo a la cuenta 172.

a₃) Por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por la parte de la subvención imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, con abono a la cuenta 746.

b₂) Por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.

b₃) Por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

131. Donaciones y legados de capital

Las donaciones y legados concedidos por empresas o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean

reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en períodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES
141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

141. Provisión para impuestos

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a₁) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a₂) A cuentas del subgrupo 66, por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

- a₃) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.
- a₄) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

- b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.
- b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

b₂) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

15.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES	
150.	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros.	
153.	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.	
	1533.	Desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
	1534.	Desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
	1535.	Desembolsos no exigidos, otras partes vinculadas.
	1536.	Otros desembolsos no exigidos.
154.	Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.	
	1543.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
	1544.	Aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.
	1545.	Aportaciones no dinerarias pendientes, otras partes vinculadas.
	1546.	Otras aportaciones no dinerarias pendientes.

Acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que, atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero.

La parte de las deudas a largo plazo con características especiales que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «(Deudas con características especiales a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen estas deudas a largo plazo con vencimiento a corto a la cuenta 502.

150. Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión o asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.

b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

153. Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado no exigido correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente de balance con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1533/1534/1535/1536

a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b) Se abonarán por los desembolsos exigidos, con cargo a la cuenta 5585.

154. Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado pendiente de desembolso por aportaciones no dinerarias, correspondiente a los instrumentos financieros cuya calificación contable sea la de pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas con características especiales a largo plazo».

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1543/1544/1545/1546

a) Se cargarán por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas o participaciones asumidas, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.

b) Se abonarán cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

16.	DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
160.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.
1603	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
1604	Deudas a largo plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
1605	Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
161.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.
1613	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
1614	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
1615	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.
162.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.
1623	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas de grupo.
1624	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, empresas asociadas.
1625	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
163.	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo.
1634	Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas.
1635	Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605

a) Se abonarán:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615.

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

17.	DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS
170.	Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171.	Deudas a largo plazo.
172.	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
173.	Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174.	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175.	Efectos a pagar a largo plazo.
176.	Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
177.	Obligaciones y bonos.
179.	Deudas representadas en otros valores negociables.

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las empresas tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en período de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. Deudas a largo plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b₂) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración desfavorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.

b) Se cargará:

b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.

b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. Deudas representadas en otros valores negociables

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO	
180.	Fianzas recibidas a largo plazo.
181.	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185.	Depósitos recibidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo», según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año. Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo

Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN	
190.	Acciones o participaciones emitidas.
192.	Suscriptores de acciones.
194.	Capital emitido pendiente de inscripción.
195.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros.
197.	Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros.
199.	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción.

190. Acciones o participaciones emitidas

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 194.

b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:

b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 192.

b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 194.

192. Suscriptores de acciones

Derecho de la sociedad a exigir de los suscriptores el importe de las acciones suscritas, que tengan naturaleza de patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo». Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 190.

b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 1034 y 1044.

194. Capital emitido pendiente de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 190.

b) Se cargará:

b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono a las cuentas 100 y 110.

b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 190.

195. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivo financiero y pendientes de suscripción.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de suscripción, con abono a la cuenta 199.

b) Se abonará a medida que se suscriban o asuman las acciones o participaciones:

b₁) En los supuestos de fundación simultánea, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas 153 y 154.

b₂) En los supuestos de fundación sucesiva, con cargo a la cuenta 197.

b₃) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con cargo a la cuenta 199.

197. Suscriptores de acciones consideradas como pasivos financieros

Derecho de la sociedad a exigir a los suscriptores el importe de las acciones suscritas consideradas como pasivo financiero.

Figurará en el pasivo corriente del balance, con signo negativo, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión de las acciones suscritas, con abono a la cuenta 195.

b) Se abonará cuando se dé conformidad a la suscripción de las acciones, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 153 y 154.

199. Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

Capital social y, en su caso, prima de emisión o asunción de acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero emitidas y pendientes de inscripción en el Registro Mercantil.

Figurará en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con características especiales». Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se abonará por el valor nominal y, en su caso, la prima de emisión o asunción de las acciones o participaciones emitidas y pendientes de inscripción, con cargo, a la cuenta 195.

b) Se cargará:

b₁) En el momento de la inscripción del capital en el Registro Mercantil, con abono, a las cuentas 150 y 502.

b₂) En los supuestos en que no se suscriban acciones o participaciones emitidas, con abono a la cuenta 195.

GRUPO 2

Activo no corriente

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir lo requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros de negociación cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

b) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

c) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20.	INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
200.	Investigación.
201.	Desarrollo.
202.	Concesiones administrativas.
203.	Propiedad industrial.
205.	Derechos de traspaso.
206.	Aplicaciones informáticas.
209.	Anticipos para inmobilizaciones intangibles.

Las inmobilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmobilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. Investigación

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. Desarrollo

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la empresa de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará:

b₁) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b₂) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. Concesiones administrativas

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. Propiedad industrial

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₃) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. Derechos de traspaso

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. Aplicaciones informáticas

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la adquisición a otras empresas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES
210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. Terrenos y bienes naturales

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. Construcciones

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.

212. Instalaciones técnicas

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. Utillaje

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. Otras instalaciones

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. Equipos para procesos de información

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. Otro inmovilizado material

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22.	INVERSIONES INMOBILIARIAS
220.	Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221.	Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o.
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
230.	Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231.	Construcciones en curso.
232.	Instalaciones técnicas en montaje.
233.	Maquinaria en montaje.
237.	Equipos para procesos de información en montaje.
239.	Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.

a₂) Por las obras y trabajos que la empresa lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24.	INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
240.	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
2403.	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
2404.	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
2405.	Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
241.	Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

	2413.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2414.	Valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2415.	Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
242.		Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2423.	Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2424.	Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2425.	Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
249.		Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2493.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2494.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2495.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a largo plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2403/2404/2405

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 249.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2413/2414/2415

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2423/2424/2425

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

249. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2493/2494/2495

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 240.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 240 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

25.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
250.	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
251.	Valores representativos de deuda a largo plazo.
252.	Créditos a largo plazo.
253.	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
254.	Créditos a largo plazo al personal.
255.	Activos por derivados financieros a largo plazo.
258.	Imposiciones a largo plazo.
259.	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada– de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 241.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

252. Créditos a largo plazo

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año. Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

254. Créditos a largo plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252.

255. Activos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración favorable para la empresa, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.

b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

258. Imposiciones a largo plazo

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242.

Figurará en el activo no corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26.	FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO	
260.	Fianzas constituidas a largo plazo.	
265.	Depósitos constituidos a largo plazo.	

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

260. *Fianzas constituidas a largo plazo.*

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

265. *Depósitos constituidos a largo plazo.*

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28.	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO	
280.	Amortización acumulada del inmovilizado intangible.	
281.	Amortización acumulada del inmovilizado material.	
282.	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.	

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

280. *Amortización acumulada del inmovilizado intangible.*

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.
 b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. *Amortización acumulada del inmovilizado material.*

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.
 b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. *Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.*

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente.

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.
 b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

29.	DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES
290.	Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
291.	Deterioro de valor del inmovilizado material.
292.	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
293.	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
294.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
	2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas del grupo.
	2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de empresas asociadas.
	2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
295.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
	2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
296.	Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
297.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298.	Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. Deterioro de valor del inmovilizado.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 ó 692.
 b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, 791 ó 792.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 ó 22.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933/2934/2935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se de de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se de de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.

b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 242.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargará:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se de de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 25. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

GRUPO 3

Existencias

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

30. COMERCIALES
300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.

Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si las mercaderías en camino son propiedad de la empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS
310. Materias primas A.
311. Materias primas B.

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

326.	Embalajes.
327.	Envases.
328.	Material de oficina.

320. *Elementos y conjuntos incorporables.*

Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles.

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos.

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos.

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. *Embalajes.*

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. *Envases.*

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina.

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33.	PRODUCTOS EN CURSO
330.	Productos en curso A.
331.	Productos en curso B.

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34.	PRODUCTOS SEMITERMINADOS
340.	Productos semiterminados A.
341.	Productos semiterminados B.

Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35.	PRODUCTOS TERMINADOS	
	350.	Productos terminados A.
	351.	Productos terminados B.

Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36.	SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS	
	360.	Subproductos A.
	361.	Subproductos B.
	365.	Residuos A.
	366.	Residuos B.
	368.	Materiales recuperados A.
	369.	Materiales recuperados B.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39.	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS	
	390.	Deterioro de valor de las mercaderías.
	391.	Deterioro de valor de las materias primas.
	392.	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
	393.	Deterioro de valor de los productos en curso.
	394.	Deterioro de valor de los productos semiterminados.
	395.	Deterioro de valor de los productos terminados.
	396.	Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.

b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones comerciales

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguiente reglas:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de «Activos financieros a coste amortizado» y «Pasivos financieros a coste amortizado», respectivamente.

b) Si los activos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

c) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

40.	PROVEEDORES
400.	Proveedores.
401.	Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403.	Proveedores, empresas del grupo.
404.	Proveedores, empresas asociadas.
405.	Proveedores, otras partes vinculadas.
406.	Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407.	Anticipos a proveedores.

400. Proveedores.

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo. Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura por [os proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

a₃) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b₄) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la empresa por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

b₅) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b₆) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, empresas del grupo.

Deudas con las empresas del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, empresas asociadas.

Deudas con las empresas multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.

b₂) Por el importe de los envases y embalajes que la empresa decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores.

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Existencias».

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41.	ACREEDORES VARIOS
410.	Acreeedores por prestaciones de servicios.
411.	Acreeedores, efectos comerciales a pagar.
419.	Acreeedores por operaciones en común.

Cuando los acreedores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

a₂) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la empresa con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.

a₂) Cuando la empresa acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

419. Acreedores por operaciones en común.

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por las aportaciones recibidas por la empresa como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.

a₃) Por la pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.

b) Se cargará:

b₁) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.

b₃) Por el beneficio que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

430.	Clientes.
431.	Clientes, efectos comerciales a cobrar.
432.	Clientes, operaciones de «factoring».
433.	Clientes, empresas del grupo.
434.	Clientes, empresas asociadas.
435.	Clientes, otras partes vinculadas.
436.	Clientes de dudoso cobro.
437.	Envases y embalajes a devolver por clientes.
438.	Anticipos de clientes.

430. Clientes.

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la empresa, siempre que constituyan una actividad principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a₂) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente con cargo a la cuenta 431.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

b₅) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

b₆) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.

b₇) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.

b₈) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.

b₉) Por la cesión de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la empresa continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. *Clientes, efectos comerciales a cobrar.*

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

- b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
- b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

432. Clientes, operaciones de «factoring».

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
 - b₂) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, empresas del grupo.

Créditos con las empresas del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, empresas asociadas.

Créditos con las empresas multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas.

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro. Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro.

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de «factoring» en los que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de derechos de cobro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b) Se abonará:

b₁) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 650.

b₂) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 650 por lo que resultara incobrable.

437. *Envases y embalajes a devolver por clientes.*

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.

b) Se cargará:

b₁) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.

b₂) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. *Anticipos de clientes.*

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por empresas del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44.	DEUDORES VARIOS
440.	Deudores.
441	Deudores, efectos comerciales a cobrar.
446	Deudores de dudoso cobro
449.	Deudores por operaciones en común.

Cuando los deudores sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. *Deudores.*

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de tráfico no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la explotación concedidos a la empresa, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a₂) Por la donación o legado de explotación concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₃) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b₂) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₃) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b₄) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a₂) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b₁) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b₃) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro.

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

449. Deudores por operaciones en común.

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por las aportaciones realizadas por la empresa como partícipe no gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.

a₃) Por el beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b) Se abonará:

b₁) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Siendo la empresa partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.

b₃) Por la pérdida que corresponda a la empresa como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46.	PERSONAL
460.	Anticipos de remuneraciones.
465.	Remuneraciones pendientes de pago.

Saldo con personas que prestan sus servicios a la empresa y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. *Anticipos de remuneraciones.*

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la empresa.

Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

465. *Remuneraciones pendientes de pago.*

Débitos de la empresa al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.

b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470.	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
4700.	Hacienda Pública, deudora por IVA.
4708.	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709.	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
471.	Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472.	Hacienda Pública, IVA soportado.
473.	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474.	Activos por impuesto diferido.
4740.	Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742.	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745.	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475.	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
4750.	Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751.	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752.	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4758.	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
476.	Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477.	Hacienda Pública, IVA repercutido.
479.	Pasivos por diferencias temporarias impositivas.
470.	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.

Figurará en el activo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.

b) Se abonará:

b₁) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.

b₂) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 130, 131, 132, 172 ó 740.

b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a₁) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a₂) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

Créditos a favor de la empresa, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a₂) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b₁) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b₂) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos. Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con cargo a la cuenta 6300.

b₂) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido.

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

a) Se cargará:

a₁) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b₁) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

a) Se cargará:

a₁) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b₁) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a₁) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b₁) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b₂) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la empresa es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

Figurará en el pasivo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.

b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la empresa sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 ó 6.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a las cuentas 130, 131 ó 132.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por las cuotas que le corresponden a la empresa, con cargo a la cuenta 642.

a₂) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la empresa, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.

a₂) Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, en el caso de retirada de bienes de inversión o de bienes del activo corriente con destino al patrimonio personal del titular de la explotación o al consumo final del mismo, con cargo a la cuenta 550.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del período de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

a₂) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₃) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

a₄) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con cargo a las cuentas 130, 131 ó 132.

b) Se cargará:

b₁) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b₂) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.

b₃) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles, generalmente, con abono a la cuenta 6301.

b₄) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN	
480.	Gastos anticipados.
485.	Ingresos anticipados.

480. Gastos anticipados.

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente. Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. Ingresos anticipados.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO	
490.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
493.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.
4933.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo.
4934.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas.
4935.	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas.
499.	Provisiones por operaciones comerciales.
4994.	Provisión por contratos onerosos.
4999.	Provisión para otras operaciones comerciales.

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones comerciales debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones comerciales, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la empresa:

1. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la empresa cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de tráfico efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. *Provisiones por operaciones comerciales*

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa. Figurarán en el pasivo del balance.

Las provisiones para operaciones comerciales cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones largo plazo».

4994. Provisión por contratos onerosos

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, si la empresa opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.

b₂) Si la empresa opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

GRUPO 5

Cuentas financieras

Instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán la siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los activos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de empresas que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a corto plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono a cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo respectivamente a las cuentas 763 y 663.

f) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50.	EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO	
500.	Obligaciones y bonos a corto plazo.	
502.	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros.	
505.	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.	
506.	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.	
507.	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.	
509.	Valores negociables amortizados.	

Financiación ajena instrumentada en valores negociables y acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características económica de la emisión, deban considerarse como pasivos financieros, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 15 y 17.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

502. Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros

Capital social escriturado y, en su caso, prima de emisión a asunción en las sociedades que revistan forma mercantil que, atendiendo a las características de la emisión, deba contabilizarse como pasivo financiero y cuyo rescate se prevea en el corto plazo. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, con cargo a la cuenta 199.

b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

507. Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

Dividendos a pagar, con vencimiento a corto plazo, de acciones o participaciones consideradas como pasivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los dividendos devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 664.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados

Deudas por valores negociables amortizados.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51.	DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
510.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
5103.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
5104.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
5105.	Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
511.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
5113.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
5114.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
5115.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
512.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
5123.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo.
5124.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas.
5125.	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
513.	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
5133.	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
5134.	Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas.
5135.	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
514.	Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
5143.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo.
5144.	Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas.
5145.	Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con empresas de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a₁) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125

a) Se abonarán:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargarán:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

52.	DEUDAS ACORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
520.	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
5200.	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201.	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208.	Deudas por efectos descontados.
5209.	Deudas por operaciones de «factoring».
521.	Deudas a corto plazo.
522.	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523.	Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524.	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525.	Efectos a pagar a corto plazo.
526.	Dividendo activo a pagar.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

527.	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528.	Intereses a corto plazo de deudas.
529.	Provisiones a corto plazo.
5291.	Provisión a corto plazo para impuestos.
5292.	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293.	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295.	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los dividendos a pagar. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará:

a₁) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

a) Se abonará:

a₁) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

a) Se abonará:

a₁) Al descontarlos efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b₂) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring»

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

a) Se abonará:

a₁) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.

b₂) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. Deudas a corto plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la empresa, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b₁) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b₂) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 ó 132 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.

b₂) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Cuando la empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

526. Dividendo activo a pagar

Deudas con accionistas por dividendos activos, sean definitivos o «a cuenta» de los beneficios del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por el dividendo «a cuenta» que se acuerde, con cargo a la cuenta 557.

a₂) Por el dividendo definitivo, excluido en su caso el dividendo «a cuenta», al aprobarse la distribución de beneficios, con cargo a la cuenta 129.

a₃) De acordarse el reparto de reservas expresas de libre disposición, con cargo a cuentas del subgrupo 11.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b₁) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b₂) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53.	INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
530.	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5303.	Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5304.	Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5305.	Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
531.	Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5313.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5314.	Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5315.	Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
532.	Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5323.	Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5324.	Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5325.	Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
533.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
5333.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo.
5334.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas.
5335.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
534.	Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
5343.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
5344.	Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
5345.	Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
535.	Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
5353.	Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
5354.	Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
5355.	Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
539.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5393.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5394.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5395.	Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto con o sin cotización en un mercado regulado de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304 Participaciones a corto plazo en empresas del grupo/en empresas asociadas

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b₂) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar eivalor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonarán:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonarán:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en empresas vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
- b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.
- b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54.	OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
540.	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541.	Valores representativos de deuda a corto plazo.
542.	Créditos a corto plazo.
543.	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544.	Créditos a corto plazo al personal.
545.	Dividendo a cobrar.
546.	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547.	Intereses a corto plazo de créditos.
548.	Imposiciones a corto plazo.
549.	Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto –acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada– de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargara:
 - a₁) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.
 - a₂) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.
- b) Se abonará:
 - b₁) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
 - b₂) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar e_i valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

542. Créditos a corto plazo

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la empresa, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la empresa, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de empresas que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

55.	OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.	
550.	Titular de la explotación.	
551.	Cuenta corriente con socios y administradores.	
552.	Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.	
	5523.	Cuenta corriente con empresas del grupo.
	5524.	Cuenta corriente con empresas asociadas.
	5525.	Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
554.	Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.	
555.	Partidas pendientes de aplicación.	
556.	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.	
557.	Dividendo activo a cuenta.	
558.	Socios por desembolsos exigidos.	
	5580.	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.
	5585.	Socios por desembolsos exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
559.	Derivados financieros a corto plazo.	
	5590.	Activos por derivados financieros a corto plazo.
	5595.	Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

550. Titular de la explotación

Cuenta corriente mantenida con el titular de la explotación que expresa la relación existente entre el patrimonio personal del titular y la empresa a lo largo del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Por los bienes y derechos traspasados a la empresa desde el patrimonio personal del titular.

a₂) Por los resultados positivos no capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por los bienes y derechos retirados de la empresa con destino al patrimonio personal o al consumo final del titular.

c) Al final del ejercicio, se abonará o cargará, dependiendo de su saldo, con cargo o abono a la cuenta 102.

551/552. Cuentas corrientes con...

Cuentas corrientes de efectivo con socios, administradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la empresa y se abonarán por las recepciones a favor de la empresa, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes

Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la empresa, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54.

b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

557. Dividendo activo a cuenta

Importes, con carácter de «a cuenta» de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente.

Figurará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.

b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la decisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129.

558. Socios por desembolsos exigidos

5580. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias.

Capital social escriturado, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los accionistas o partícipes.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 1030.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

5585. Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Importe correspondiente a las acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros, emitidas y suscritas, pendientes de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los suscriptores.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cinco cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Deudas a largo plazo con características especiales».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 153.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a las cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros, clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la empresa: opciones, futuros, permutas financieras compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración favorable para la empresa, incluidos en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar».

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará:

a₁) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b₁) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.

b₂) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración desfavorable para la empresa, incluidos en la categoría «Pasivos financieros mantenidos para negociar».

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

a₁) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.

b) Se cargará:

b₁) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.

b₂) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56.	FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560.	Fianzas recibidas a corto plazo.
561.	Depósitos recibidos a corto plazo.
565.	Fianzas constituidas a corto plazo.
566.	Depósitos constituidos a corto plazo.
567.	Intereses pagados por anticipado.
568.	Intereses cobrados por anticipado.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 26.

560. Fianzas recibidas a corto plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b₁) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. Fianzas constituidas a corto plazo

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b₁) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. Depósitos constituidos a corto plazo

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Intereses pagados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado

Intereses cobrados por la empresa que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57.	TESORERÍA
570.	Caja, euros.
571.	Caja, moneda extranjera.
572.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573.	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575.	Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576.	Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. Caja, . . .

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito . . .

SalDOS a favor de la empresa, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiéndose por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.

Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.

b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

59.	DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
593.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5933.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
5934.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
5935.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
594.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
5943.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
5944.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
5945.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
595.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.
5953.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
5954.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
5955.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
596.	Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597.	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598.	Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.

En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934/5935

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. Deterioro de valor de valores representativo de deuda a corto plazo de partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro del valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.
- b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.

b₂) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a corto plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
- b) Se cargará:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b₂) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 54.

597. Deterioro de valor de valores representativo de deuda a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de acreditos a corto plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.

Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

GRUPO 6

Compras y gastos

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60.	COMPRAS
600.	Compras de mercaderías.
601.	Compras de materias primas.
602.	Compras de otros aprovisionamientos.

606.	Descuentos sobre compras por pronto pago.
607.	Trabajos realizados por otras empresas.
608.	Devoluciones de compras y operaciones similares.
609.	«Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de . . .

Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Descuentos y asimilados que le concedan a la empresa sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «Rappels» por compras

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la empresa, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
610.	Variación de existencias de mercaderías.
611.	Variación de existencias de materias primas.
612.	Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de . . .

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31

y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62.	SERVICIOS EXTERIORES
620.	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621.	Arrendamientos y cánones.
622.	Reparaciones y conservación.
623.	Servicios de profesionales independientes.
624.	Transportes.
625.	Primas de seguros.
626.	Servicios bancarios y similares.
627.	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628.	Suministros.
629.	Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 6201629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras empresas.

621. Arrendamiento y cánones

Arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.

Cánones.

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. Reparaciones y conservación

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. Servicio de profesionales independientes

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes

Transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros

Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa y las de naturaleza financiera.

626. Servicios bancarios y similares

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios

Los no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63.	TRIBUTOS
630.	Impuesto sobre beneficios.
6300.	Impuesto corriente.
6301.	Impuesto diferido.
631.	Otros tributos.
633.	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634.	Ajustes negativos en la imposición indirecta.
6341.	Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342.	Ajustes negativos en IVA de inversiones.
636.	Devolución de impuestos.
638.	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639.	Ajustes positivos en la imposición indirecta.
6391.	Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392.	Ajustes positivos en IVA de inversiones.

630. *Impuesto sobre beneficios*

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. *Impuesto corriente*

Se cargará:

a₁) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a₂) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con abono a la cuenta 473.

6301. *Impuesto diferido*

a) Se cargará:

a₁) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a₂) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a₃) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

a₄) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1370.

a₅) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1371.

a₆) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.

a₇) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a las cuentas 130,131 ó 132.

b) Se abonará:

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

b₁) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b₂) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b₃) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imposables de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

b₄) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1370.

b₅) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1371.

b₆) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos

Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 6001602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

a₁) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a₂) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a₃) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

a₄) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imposables, con abono a la cuenta 479.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta

Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA . . .

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.
- a₂) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
- a₃) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.
- a₄) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

6391/6392. Ajustes positivos en IVA

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.
- b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64.	GASTOS DE PERSONAL.
640.	Sueldos y salarios.
641.	Indemnizaciones.
642.	Seguridad Social a cargo de la empresa.
649.	Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

640. Sueldos y salarios

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.

Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

- a₁) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

a₃) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 254, 460 y 544 según proceda.

a₄) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

641. Indemnizaciones

Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 46, 47 ó 57.

642. Seguridad Social a cargo de la empresa

Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

649. Otros gastos sociales

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la empresa.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65.	OTROS GASTOS DE GESTIÓN.
	650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
	651. Resultados de operaciones en común.
	6510. Beneficio transferido (gestor).
	6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
	659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Gastos de gestión no comprendidos en otros subgrupos.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables

Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a cuentas de los subgrupos 43 y 44.

651. Resultados de operaciones en común

6510. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6510 la empresa gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6510 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6511. Pérdida soportada

Pérdida que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

659. *Otras pérdidas en gestión corriente.*

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66.	GASTOS FINANCIEROS
660.	Gastos financieros por actualización de provisiones.
661.	Intereses de obligaciones y bonos.
662.	Intereses de deudas.
663.	Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
664.	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
665.	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
666.	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deudas.
667.	Pérdidas de créditos no comerciales.
668.	Diferencias negativas de cambio.
669.	Otros gastos financieros.
660.	Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. *Intereses de obligaciones y bonos*

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos, en su caso, los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. *Intereses de deudas*

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. *Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable*

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

664. *Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros*

Importe de los dividendos devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en acciones o participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características de la emisión deban contabilizarse como pasivo, cualquiera que sea el plazo de vencimiento.

Se cargará por el importe de los dividendos devengados, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

665. *Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»*

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la empresa retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. *Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda*

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

667. *Pérdidas de créditos no comerciales*

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos no comerciales.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

668. *Diferencias negativas de cambio*

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se cargará:

a₁) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.

a₂) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. *Otros gastos financieros*

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67.	PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES
670.	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671.	Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
672.	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673.	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
	6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
	6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
	6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
675.	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678.	Gastos excepcionales.

670/671/672. *Pérdidas procedentes del inmovilizado . . .*

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan.

673. *Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas*

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 24.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68.	DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
680.	Amortización del inmovilizado intangible.
681.	Amortización del inmovilizado material.
682.	Amortización de las inversiones inmobiliarias.

680/681/682. Amortización de . . .

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69.	PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
690.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691.	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
692.	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693.	Pérdidas por deterioro de existencias.
694.	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.
695.	Dotación a la provisión por operaciones comerciales.
	6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
	6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales.
696.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
697.	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698.	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699.	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizando

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material y las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, 291 y 292, respectivamente.

693. *Pérdidas por deterioro de existencia*

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490 ó 493.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales

Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas del grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones comerciales.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por Deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 24 y 25.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295 ó 298.

698. Pérdidas por Deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

699. Pérdidas por Deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595 ó 598.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70.	VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.
700.	Ventas de mercaderías.
701.	Ventas de productos terminados.
702.	Ventas de productos semiterminados.
703.	Ventas de subproductos y residuos.
704.	Ventas de envases y embalajes.
705.	Prestaciones de servicios.
706.	Descuentos sobre ventas por pronto pago.
708.	Devoluciones de ventas y operaciones similares.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

709.	«Rappels» sobre ventas.
------	-------------------------

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de . . .

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la empresa, mediante precio.

Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago

Descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. «Rappels» sobre ventas

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71.	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
710.	Variación de existencias de productos en curso.
711.	Variación de existencias de productos semiterminados.
712.	Variación de existencias de productos terminados.
713.	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

710/713. Variación de existencias de

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

73.	TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA
-----	-------------------------------------

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

730.	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731.	Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732.	Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733.	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Contrapartida de los gastos realizados por la empresa para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74.	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	
740.	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.	
746.	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.	
747.	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.	

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La empresa abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

Las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación del ejercicio o de ejercicios previos.

Se abonará por el importe concedido, con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados de capital.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio

Importe traspasado al resultado del ejercicio de otras subvenciones, donaciones y legados.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 746.

75.	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	
751.	Resultados de operaciones en común.	
7510.	Pérdida transferida (gestor).	
7511.	Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).	
752.	Ingresos por arrendamientos.	
753.	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.	

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

754.	Ingresos por comisiones.
755.	Ingresos por servicios al personal.
759.	Ingresos por servicios diversos.

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la empresa gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido

Beneficio que corresponde a la empresa como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones

Cantidades fijas o variables percibidas como contra prestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la empresa, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la empresa a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos.

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras empresas o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76.	INGRESOS FINANCIEROS
760.	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761.	Ingresos de valores representativos de deuda.
762.	Ingresos de créditos.
7620.	Ingresos de créditos a largo plazo.
7621.	Ingresos de créditos a corto plazo.
763.	Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

766.	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
768.	Diferencias positivas de cambio.
769.	Otros ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio

Rentas a favor de la empresa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

761. Ingresos de valores representativo de deuda

Intereses de valores de renta fija a favor de la empresa, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

762. Ingresos de créditos

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 26, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

768. Diferencias positivas de cambio

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se abonará:

a₁) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.

a₂) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77.	BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES	
770.	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.	
771.	Beneficios procedentes del inmovilizado material.	
772.	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.	
773.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.	
	7733.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo.
	7734.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas.
	7735.	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

§ 4 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

775.	Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778.	Ingresos excepcionales.

770/771/772 Beneficios procedentes del inmovilizado

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.

Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. Ingresos excepcionales.

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79.	EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO	
790.	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.	
791.	Reversión del deterioro del inmovilizado material.	
792.	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.	
793.	Reversión del deterioro de existencias.	
794.	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.	
795.	Exceso de provisiones.	
	7951.	Exceso de provisión para impuestos.
	7952.	Exceso de provisión para otras responsabilidades.
	7954.	Exceso de provisión por operaciones comerciales.
	79544.	Exceso de provisión por contratos onerosos.
	79549.	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales.
	7955.	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
796.	Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.	
797.	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.	
798.	Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.	
799.	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.	

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291 ó 292.

793. Reversión del deterioro de existencias

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490 ó 493.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones

7951/7952/7954/7955

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. Reversión del Deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 24 y 25, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 296 ó 297.

797. Reversión del Deterioro de créditos a largo plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24 y 25.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295 ó 298.

798. Reversión del Deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 596 ó 597.

799. Reversión del Deterioro de créditos a corto plazo

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595 ó 598.

§ 5

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.
[Inclusión parcial]

Ministerio de Economía, Industria y Competitividad
«BOE» núm. 304, de 17 de diciembre de 2016
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2016-11954

I

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, del Consejo, ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

Con esta norma se refunde en un solo texto las denominadas Directivas contables (Directiva 78/660/CEE y Directiva 83/349/CEE), y se introduce una nueva estrategia en el proceso de armonización contable europea al imponer a los Estados miembros la obligación de aprobar unos requerimientos máximos de información a las entidades que no superen los límites que hoy en día facultan a una empresa en España a seguir el modelo abreviado de balance y memoria; las que la Directiva denomina como pequeñas empresas.

El primer paso de este nuevo proceso de armonización contable se ha dado con la aprobación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en cuyas disposiciones finales primera y cuarta se han recogido las modificaciones necesarias a introducir en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, respectivamente, para transponer a nuestro ordenamiento jurídico la nueva Directiva contable.

Este real decreto, dictado de conformidad con la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia

contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto las modificaciones a introducir en el Plan General de Contabilidad (PGC), en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes), en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) y en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, tiene por objetivo el desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas en nuestro derecho contable por la Ley 22/2015, de 20 de julio, como consecuencia del proceso de transposición de la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013.

II

Los cambios que ahora se aprueban se concentran en tres bloques. En primer lugar, el relacionado con la simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. En lo que respecta a los criterios de registro y valoración, la única modificación que se ha incorporado, para todo tipo de empresas, es la que atañe a los activos intangibles, especialmente el fondo de comercio. Se cierra el desarrollo reglamentario con una breve revisión de las NFCAC sobre los supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar, el tratamiento del fondo de comercio de consolidación y algunas mejoras técnicas.

El real decreto contiene cuatro artículos que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, dos disposiciones adicionales, que regulan los derechos de emisión de gases con efecto invernadero y aspectos sobre la información comparativa, una disposición transitoria, que regula aspectos de la entrada en vigor de la norma, y cinco disposiciones finales, que incluyen una modificación del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, una habilitación normativa, el título competencial y la entrada en vigor de la norma.

El artículo 1 modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir para todo tipo de empresas una nueva regulación en materia de activos intangibles, especialmente para el fondo de comercio, y suprimir el carácter obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto para las pequeñas empresas, así como determinada información a incluir en el modelo de memoria abreviada.

El artículo 2 modifica, por un lado, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, para ampliar el ámbito de aplicación del PGC-Pymes. A tal efecto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016 los límites de total activo, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores se igualan con los previstos para poder elaborar modelo abreviado de balance y memoria. En este punto cabe advertir que la Directiva no obliga a los Estados miembros a definir las categorías de empresas (pequeñas, medianas y grandes) si no se establecen tratamientos significativos diferentes para las empresas medianas y grandes en los términos de la Directiva. Por lo tanto, a falta de una definición a efectos contables de la categoría de mediana empresa en la normativa española, se ha creído conveniente mantener el término del Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas, por su general uso y aceptación, para identificar la norma contable de referencia de las entidades que no superen los límites de importe total de activo, cifra de negocios y número medio de trabajadores que establece la Directiva para definir las empresas incluidas en el alcance de la simplificación contable (empresas pequeñas).

Por otro lado, este artículo modifica también el PGC-Pymes en los aspectos relativos a cuentas anuales y activos intangibles.

En el artículo 3 se introduce un cambio en las NFCAC sobre la exclusión y dispensa de consolidar y la nueva regulación del fondo de comercio, en línea con el tratamiento en cuentas anuales individuales.

El artículo 4 modifica el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, con la finalidad de facultar a estas entidades para que puedan aplicar el PGC-Pymes en los mismos términos que los previstos para las empresas. Asimismo se modifican las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos para recoger los cambios en materia de inmovilizado intangible.

III

Respecto a la simplificación del contenido de las cuentas anuales para las pequeñas empresas, cabe reseñar la supresión del carácter obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto, que pasa a configurarse como un documento voluntario, tanto en las empresas que utilicen el modelo abreviado del PGC como para los sujetos contables que opten por aplicar el modelo del PGC-Pymes, y la revisión del contenido de la memoria.

La Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las entidades de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato ha traído consigo la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y, a la vista de los considerandos de la Directiva, el desarrollo reglamentario debe hacerse de la forma que menos cargas origine a las pequeñas empresas, por lo que se suprimen las indicaciones que exceden del contenido máximo fijado por la norma europea. El resultado final es la sustitución del actual modelo de memoria (abreviada y Pymes) por otro con menores requerimientos.

La Directiva introduce un nuevo tratamiento contable de los inmovilizados intangibles en el artículo 12.11 y, en particular, del fondo de comercio. La trasposición de este criterio a nuestro derecho contable ha traído consigo, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, una nueva redacción del artículo 39, apartado 4, del Código de Comercio, introducida por la disposición final primera, apartado cuatro, de la Ley 22/2015.

A la vista de esta redacción, se ha considerado necesario revisar a nivel reglamentario el tratamiento contable en cuentas individuales (y en las cuentas consolidadas de las sociedades que no apliquen las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea) de los inmovilizados intangibles y del fondo de comercio, que desde la reforma del año 2008 se calificaron como activos de vida útil indefinida.

En este punto, es conveniente aclarar el significado de la nueva previsión recogida en el Código de Comercio en el sentido de amortizar los inmovilizados intangibles en un plazo de diez años cuando su vida útil no puede estimarse de manera fiable. Esta regla, que no se recogía en el anterior marco contable, se ha incorporado con el objetivo de establecer un plazo generalmente aplicable para la amortización de los intangibles, en particular, los generados internamente por la empresa adquirida y que afloran como resultado de una combinación de negocios, cuando a la vista de los factores relevantes para estimar su vida útil, no pueda estimarse el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Es decir, esta previsión se introduce a modo de regla general sobre el periodo de amortización de los intangibles, que debe aplicarse en ausencia de fiabilidad en la determinación de la vida útil o de otra disposición legal o reglamentaria de orden contable que disponga un plazo concreto y diferente a los diez años, como sería el caso del previsto en el propio PGC para los gastos de investigación y desarrollo.

Adicionalmente, en relación con el fondo de comercio, en la medida que no resulta del todo evidente que sean excepcionales los casos en que la vida útil no pueda determinarse de manera fiable, se ha considerado conveniente introducir una presunción, que admite la prueba en contrario, de que el fondo de comercio adquirido se recupera de forma lineal en un plazo de diez años, pudiendo la empresa por lo tanto ampararse en la citada presunción y

evitar con ello la tarea, probablemente compleja, de justificar la vida útil de este elemento patrimonial.

Sea como fuere es preciso aclarar que esta tarea siempre será posterior a la obligación de reconocer los activos intangibles identificables adquiridos en toda combinación de negocios, a pesar de que en algunos casos la línea divisoria entre identificar intangibles y estimar la vida útil del fondo de comercio no sea del todo evidente. Así, cabe recordar que de acuerdo con el método de adquisición, una vez valorados los activos identificables y los pasivos asumidos, el fondo de comercio recogerá todos aquellos recursos intangibles adquiridos, no identificables, pero susceptibles de generar beneficios económicos futuros.

Además, es claro que la delimitación y definición de los recursos integrantes del fondo de comercio no resultará en nada sencilla, dada la diversidad de elementos que se aglutinan en el fondo de comercio y la interacción entre ellos. En algunos casos se puede tratar de elementos muy similares a los activos intangibles identificables pero que no llegan a cumplir todos los requisitos necesarios para constar de forma separada en el balance, en otros se puede hablar de sinergias o ventajas competitivas derivadas del proceso de adquisición o de situaciones, condiciones o características de la propia entidad adquirida, de la competencia o del mercado en el que actúa, que en la mayoría de los casos no parece razonable considerar que puedan mantenerse durante un periodo de tiempo indefinido.

A la vista de los componentes que lo integran, es evidente que la estimación de la vida útil del fondo de comercio requerirá el juicio de los administradores y la ponderación de varios indicadores pudiendo alcanzar un alto grado de dificultad, en mayor medida si la empresa adquirida desarrolla actividades económicas coyunturales o sometidas a una fuerte competencia, e innovaciones tecnológicas continuas. Por ello, en aras de la deseable comparabilidad de la información financiera, y con el objetivo de facilitar en la práctica el tratamiento contable del fondo de comercio, se introduce la mencionada presunción acerca de su vida útil y el ritmo de recuperación.

Por otro lado, se modifica el régimen en materia de corrección valorativa con el objetivo de equipar el criterio a seguir en materia de deterioro de valor con el aplicado al resto del inmovilizado, es decir, al menos al cierre del ejercicio, se analizará la existencia de indicios de deterioro y, en su caso, se calculará el importe recuperable y efectuarán las correcciones valorativas que fueran necesarias. Adicionalmente, sobre este aspecto es preciso realizar algunas aclaraciones dado el cambio de enfoque en la contabilización de los inmovilizados intangibles.

Así, en caso de deterioro de valor se ha considerado oportuno mantener el criterio de imputación y reversión de la pérdida regulados en la norma de registro y valoración 2.^a del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Además, si bien es cierto que el cambio de enfoque sustentado en la separación teórica entre el fondo de comercio adquirido y el autogenerado después de la adquisición, podría haber aconsejado eliminar la regla que impide la reversión del deterioro de valor del fondo de comercio, con el límite del valor contable del fondo de comercio que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor, no es menos cierto que el mantenimiento de la regla que impide su reversión se corresponde mejor con la prohibición de reconocer el fondo de comercio generado internamente porque es más que probable que, en caso de recuperación de valor de la unidad generadora de efectivo, sea el fondo de comercio autogenerado después de la combinación la causa de la citada mejora en virtud de las políticas financieras y de explotación que se hayan seguido desde la fecha de adquisición.

Para concluir el análisis sobre las novedades en materia de intangibles es necesario recordar la importancia que tienen en el tratamiento de estos inmovilizados y, en especial del fondo de comercio, incluir en la memoria de las cuentas anuales una información razonada sobre las vidas útiles y los coeficientes de amortización utilizados, así como la relevancia que tiene para alcanzar el objetivo de imagen fiel suministrar una descripción detallada de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio, los criterios de asignación de ese importe a cada una de las unidades generadoras de efectivo y, en su

caso, las principales estimaciones realizadas para determinar el importe recuperable de esas unidades.

En relación con las cuentas consolidadas, la nueva Directiva ha mantenido la regulación sobre la obligación de consolidar en los mismos términos que la anterior Directiva. Respecto a la dispensa de consolidar, la norma europea introduce un cambio en la exención por razón de tamaño. Así, la dispensa por razón de tamaño se aplica a los grupos pequeños de forma obligatoria (definidos a partir de los parámetros que habilitan a formular balance y memoria en modelo abreviado) y se faculta a los Estados miembros a que también dispensen a los denominados grupos medianos. A la vista de este escenario, se ha considerado conveniente mantener los actuales límites lo que supone hacer un uso gradual de la opción que permite la Directiva.

Una cuestión singular en este apartado relativo a la exención por razón de tamaño es lo que afecta a las entidades de interés público, respecto de las cuales la Directiva establece que, en todo caso, están sujetas a la obligación de consolidar con independencia del tamaño del grupo en el que se incluyan como dependientes. La definición de entidades de interés público se recoge en la Directiva de una forma abierta, es decir, señala qué entidades en cualquier caso se definen como entidades de interés público pero deja abierto el concepto a aquellas que defina el Estado Miembro en atención de la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados. En este punto no se ha considerado oportuno introducir un concepto fragmentado de entidad de interés público, por lo que la norma contable reenvía a la definición que se utilice a los efectos de las disposiciones en materia de auditoría de cuentas.

La exención por subgrupo contemplada en nuestra legislación se mantiene sin cambios. Por lo tanto, la única novedad adicional a la descrita es la dispensa por razón de quedar todas las sociedades dependientes excluidas de la consolidación, además de estas propias exclusiones. A diferencia de la exención o dispensa, que implica la no formulación de cuentas consolidadas, los supuestos de exclusión simplemente suponen la no integración (esto es, la no aplicación del método de integración global) en las cuentas consolidadas de las sociedades que se encuentren en tales situaciones, pero consideradas una a una. El cuarto caso de dispensa surge cuando por tal motivo todas las sociedades dependientes tuvieran que quedar excluidas de la consolidación.

Además, en conexión con el nuevo tratamiento del fondo de comercio, se aclara que la amortización de este activo también deberá considerarse a los efectos de practicar los ajustes al valor de la participación puesta en equivalencia que se regulan en el artículo 55, apartado 2, de las NFCAC.

Asimismo, en el artículo 70, apartado 2 de las NFCAC se matiza un aspecto relacionado con el efecto impositivo en cuentas consolidadas, en el sentido de que cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera de la moneda de tributación también será habitual que surjan diferencias temporarias porque el valor en libros de los activos no monetarios se determinará a partir del tipo de cambio histórico y la base fiscal empleando el tipo de cambio de cierre. Y en el artículo 72, apartado 4, se aclara el tratamiento de la dispensa para reconocer un activo por impuesto diferido por causa de la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada.

Por último, a raíz de la amortización del fondo de comercio en las cuentas consolidadas, es preciso aclarar que no se ha considerado oportuno modificar el criterio recogido en el PGC para realizar las correcciones de valor en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

IV

En la disposición adicional primera se regula el cambio de calificación contable de inmovilizado intangible a existencias de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero cuyo destino previsto fuese la entrega para cancelar la obligación derivada de las emisiones que realice la empresa. En consecuencia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, todos los derechos adquiridos, tanto los destinados a cancelar obligaciones como los que se mantengan con el propósito de ser vendidos lucirán en las existencias.

La calificación como inmovilizado intangible o existencias de estos derechos ha sido una cuestión ampliamente discutida en el contexto internacional, pero cuya repercusión práctica no es excesivamente relevante. Por ello, existiendo argumentos a favor de su tratamiento como existencias, como la circunstancia de que estemos ante un activo cuya permanencia en el patrimonio de la empresa, con carácter general, no será duradera, y cuya depreciación sistemática tampoco resulta evidente, el cambio en su calificación contable se configura como una solución práctica para contabilizar un hecho económico que en el nuevo marco regulatorio de los inmovilizados intangibles tenía difícil encuadre.

Sea como fuere es preciso resaltar que este cambio apenas altera la regulación sobre esta materia contenida en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, que por lo tanto se mantiene en vigor a excepción de la modificación reseñada. Adicionalmente, nótese que en el nuevo contexto de simplificación contable para las pequeñas empresas deja de ser obligatoria para el modelo abreviado de memoria y para las empresas que apliquen el PGC-Pymes la información que la RICAC exigía incluir en este documento sobre los citados derechos.

En la disposición adicional segunda se establece la regulación sobre información comparativa en las primeras cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

En la disposición transitoria única se configura un régimen transitorio para las modificaciones aprobadas. Así, se aclara que el plazo de amortización del fondo de comercio, o de cualquier otro activo intangible que hasta la fecha no se venía amortizando, se empezará a computar desde el primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016, y que la reserva por fondo de comercio se reclasificará a otra cuenta de reservas y será disponible desde esa fecha en el importe que exceda del valor en libros del fondo de comercio contabilizado en el activo del balance. Sin perjuicio de lo anterior, también se introduce la opción de ajustar su valor en libros con cargo a reservas.

En virtud de la disposición final primera se incorpora un nuevo artículo al Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que prevea la tramitación abreviada del procedimiento sancionador de conformidad con la habilitación contenida en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Dicha tramitación se prevé para aquellos casos en que a la fecha de iniciarse el procedimiento se tengan o conozcan todos los elementos fácticos que permitan apreciar, sin que suponga complejidad alguna, las conductas infractoras, como así sucede por ejemplo con las firmas de informes de auditoría sin estar habilitado legalmente para ello o las faltas de remisión o publicación de información exigida.

Por último, en las restantes disposiciones finales además de una declaración expresa sobre el ámbito competencial se recoge la entrada en vigor y la habilitación al Ministro de Justicia para que mediante orden ministerial pueda exigir el depósito de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole, salvo los requerimientos de información previstos por la legislación tributaria, y que de acuerdo con lo indicado más arriba deja de ser un contenido obligatorio a incluir en las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Este real decreto se dicta de conformidad con la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía, Industria y Competitividad, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 2 de diciembre de 2016,

DISPONGO:

[...]

Artículo cuarto. *Modificación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 6. Ámbito de aplicación de las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los ocho millones de euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las entidades perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución, las entidades podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Entidades del grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte de las normas de Adaptación incluidas en el anexo I, los citados límites deberán aplicarse a la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.»

Dos. Se modifica el apartado 2 de la norma 3.^a del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, Cuentas anuales, de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que queda redactado de la siguiente forma:

«3.^a Estructura de las cuentas anuales

2. Las entidades sin fines lucrativos podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: las entidades en las que, a la fecha de cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los ocho millones de euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen

anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de resultados abreviada: las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una entidad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Si la entidad formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Entidades del grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto del volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.»

Tres. Se modifica el punto 1 del apartado 4. Normas de registro y valoración de la memoria simplificada incluida en el anexo I de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, los utilizados para la capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro, así como para la cesión de estos activos.»

Cuatro. Se modifica el punto 1 del apartado 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de la memoria simplificada incluida en el anexo I de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Se detallarán el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional. En particular, se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.»

Disposición adicional primera. *Derechos de emisión de gases con efecto invernadero.*

Al inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto el valor en libros de los derechos de emisión de gases con efecto invernadero contabilizado como inmovilizado intangible se reclasificará a las existencias.

En el caso de que la empresa estime consumir parte de estos derechos en un plazo superior al año, la partida «2. Materias primas y otros aprovisionamientos» del epígrafe B.II del activo del balance se desglosará para recoger separadamente las que se estime consumir antes y después de ese plazo.

Disposición adicional segunda. *Aplicación del real decreto a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.*

1. Este real decreto será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

2. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2016 se presentarán incluyendo información comparativa ajustada a los siguientes criterios:

a) La amortización del fondo de comercio y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida solo surtirá efectos en la información comparativa si la entidad opta por seguir el criterio recogido en la disposición transitoria única, apartado 2. Sin perjuicio de lo anterior, la estimación de la vida útil de estos activos para aplicar el tratamiento prospectivo al valor en libros que subsista deberá realizarse en la fecha de inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto y que, con carácter general, será el 1 de enero de 2016.

b) La nueva información que se introduce en el modelo normal de memoria no será obligatoria para la información comparativa.

c) Las empresas que elaboren el modelo abreviado de memoria o sigan el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas podrán excluir de la memoria la información comparativa sobre las indicaciones que se eliminan mediante este real decreto.

Disposición transitoria única. *Fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio.*

1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

2. No obstante lo indicado en el apartado precedente, se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por primera vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior.

El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio al valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. A tal efecto, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años a que se refiere el párrafo primero de este apartado. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Estas reglas se aplicarán de modo uniforme, en la formulación de las cuentas anuales individuales, al fondo de comercio y a los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida.

4. La sociedad dominante obligada a consolidar aplicará estas reglas de modo uniforme para contabilizar el fondo de comercio de consolidación y los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, que se pongan de manifiesto al integrar las sociedades del conjunto consolidable, y al aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia. No obstante, el criterio seguido por las sociedades incluidas en la consolidación al formular sus cuentas anuales individuales, se deberá mantener en las cuentas consolidadas.

Disposición final primera. *Modificación del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.*

Se añade un nuevo artículo 95 bis en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que pasará a integrar una nueva sección 4.^a del capítulo V. De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador del citado Reglamento, con la siguiente redacción:

«Sección 4.^a Procedimiento abreviado

Artículo 95 bis. *Procedimiento abreviado.*

1. En caso de concurrir las circunstancias previstas en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se podrá acordar la tramitación del procedimiento sancionador de forma abreviada cuando se trate de las infracciones contempladas en el artículo 72.b), en lo relativo al incumplimiento de la duración máxima de contratación exigida en los artículos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), en lo relativo al incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 40.2, 73.d), 73.i), primer tipo, 73.j), primer y segundo tipos, 73.11) y 74 de la citada Ley.

2. En tales supuestos, la tramitación deberá cumplir los siguientes trámites:

a) En el acuerdo de iniciación se hará constar expresamente que el procedimiento es abreviado y el plazo para resolver y notificar la resolución.

Además de las indicaciones establecidas en el artículo 91, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en éste la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 93.

Asimismo, se indicará a los interesados la puesta de manifiesto del expediente, a cuyo efecto se acompañará a la notificación una relación de los documentos obrantes en el mismo, a fin de que puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, concediéndoles un plazo de quince días, a contar desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo de incoación, para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen pertinentes. Se advertirá expresamente a los interesados que, en caso de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos contenidos en la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación.

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan formulado por los interesados, el instructor, haciendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará el expediente al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que podrá dictar resolución de acuerdo con la propuesta incorporada al acuerdo de iniciación.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, no se considerarán formuladas alegaciones cuando los interesados se limiten a reconocer su responsabilidad o manifiesten su conformidad con los hechos expuestos en el acuerdo de iniciación, o en su caso, con la propuesta de sanción.

c) En caso de que sean formuladas alegaciones por los interesados, en las que se manifieste su disconformidad con la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de iniciación, el instructor deberá formular nueva propuesta de resolución, reiterando o no, la inicialmente notificada según lo dispuesto en la letra a) de este

apartado, debiendo verificarse en todo caso el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 93.

La propuesta de resolución que en su caso se formule se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia, y concediendo un plazo de quince días para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes.

Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que dictará resolución.

d) En la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica. Cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará dicha circunstancia al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de quince días, continuando la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.

3. La competencia para dictar el acuerdo de iniciación al que se incorpore la propuesta de resolución corresponderá a las unidades que hayan desarrollado actividades de comprobación o detectado los hechos que motivan la incoación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores tramitados conforme a lo previsto en esta sección será de seis meses.

5. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución, el órgano competente para resolver podrá acordar continuar la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria, siendo entonces el plazo para resolver y notificar de un año, a contar desde el acuerdo de iniciación del procedimiento.»

Disposición final segunda. *Tratamiento contable de los «Títulos habilitantes» de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.*

En atención a sus especiales características, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 34, apartado 4 del Código de Comercio, los títulos habilitantes de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A. que reflejan el derecho de dicha sociedad a explotar los juegos cuya explotación le fue cedida por el Estado, no serán objeto de amortización en los términos previstos en el apartado 2 de la Norma de Registro y Valoración 5.^a del Plan General de Contabilidad, debiendo ser objeto de análisis al menos anualmente su eventual deterioro.

Disposición final tercera. *Habilitación.*

Se habilita al Ministro de Justicia para que mediante Orden ministerial se pueda fijar el contenido estandarizado y separado de la información que, al margen de las cuentas anuales, deban presentar en el Registro Mercantil los empresarios obligados a depositar sus cuentas anuales, cuando por imperativo legal u otras razones idóneas de política legislativa sea obligatorio o conveniente el suministro de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole.

Disposición final cuarta. *Título competencial.*

Este real decreto se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y producirá efectos desde el 1 de enero de 2016 en los términos establecidos en la disposición adicional segunda.

§ 6

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. [Inclusión parcial]

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital
«BOE» núm. 26, de 30 de enero de 2021
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2021-1350

I

Con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se inició una estrategia de convergencia del Derecho contable español con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE). La finalidad del cambio legislativo fue que las sociedades integrantes de los grupos cotizados, obligados a seguir en sus cuentas consolidadas las citadas NIIF-UE, pudieran formular las cuentas anuales individuales con un marco de información financiera adaptado a los principios y criterios contables internacionales, y al mismo tiempo lograr que todas las empresas españolas, tuvieran o no sus valores admitidos a cotización, transitaran hacia la aplicación de una normativa contable inspirada en los principios y criterios aprobados por la Unión Europea para los grupos cotizados.

La disposición final primera de la citada ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las citadas NIIF-UE.

En el ejercicio de esa habilitación se publicó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Ambos planes fueron modificados por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de

noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, con el objetivo de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas y medianas empresas, se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

La Unión Europea ha adoptado en los últimos años unos nuevos criterios contables en materia de instrumentos financieros y en relación con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, mediante el Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2018/498 de la Comisión, de 22 de marzo de 2018) y el Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017). Estas normas entraron en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 para la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades con valores admitidos a negociación.

II

El real decreto contiene cuatro artículos que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, al Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, cinco disposiciones transitorias sobre la primera aplicación de los nuevos criterios en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros, contabilidad de coberturas, existencias a valor razonable y reconocimiento de ingresos. La norma concluye con una disposición derogatoria y una disposición final sobre la entrada en vigor y la aplicación del real decreto en el ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

El artículo primero modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir los cambios necesarios para adaptar la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» y la norma de registro y valoración 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, respectivamente.

El criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el Plan General de Contabilidad ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto; la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas; bien porque simplifica de manera efectiva la comprensión de los estados financieros de la empresa, bien porque los requerimientos que se incorporan guardan proporcionalidad y adecuación a la naturaleza y dimensión de las empresas a las que aplica, habida cuenta de la peculiaridad que supone el fraccionamiento del derecho contable en España por razón de los sujetos contables.

III

Desde esta perspectiva, y en relación con los instrumentos financieros, el primero de los cambios a destacar introducidos en la NIIF-UE 9 se ha producido en materia de clasificación y valoración.

En principio, todos los activos financieros deben valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y los activos financieros que tengan las características o rasgos económicos de un préstamo ordinario o común, siempre y cuando se gestionen con un determinado propósito o modelo de negocio.

En este sentido, los acuerdos básicos de préstamo se incluirán en la cartera de «Coste amortizado» si la empresa gestiona estos activos con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato. Por ello, es previsible que los activos financieros que hasta la fecha se venían clasificando en las categorías de «Prestamos y partidas a cobrar» e «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento» (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento), se reclasifiquen a la cartera de «Coste amortizado», y, por lo tanto, se mantenga el criterio de valoración.

El objetivo de la reforma es perfilar el ámbito de aplicación de este criterio en los mismos términos en que se regula en la NIIF-UE 9. Así, en línea con la norma internacional, ventas poco frecuentes o poco significativas, ventas en activos próximos al vencimiento, ventas motivadas por el incremento del riesgo de crédito de los activos financieros o para gestionar el riesgo de concentración, entre otras, podrían ser compatibles con el objetivo de mantener activos para recibir los flujos de efectivo contractuales si la empresa puede explicar los motivos de las ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en su modelo de negocio.

No obstante, cuando el modelo de negocio aplicado a estos acuerdos básicos de préstamo consista en recibir los flujos contractuales del activo o acordar su enajenación, tales instrumentos se clasificarán en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con un tratamiento contable muy similar al que se venía aplicando hoy en día a los valores representativos de deuda negociados incluidos en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Al mismo tiempo, se ha estimado pertinente incluir una cuarta cartera de activos financieros a coste para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que ya figura en el actual Plan General de Contabilidad y que está implícita en la normativa internacional. Además, en línea con el vigente Plan General de Contabilidad, también se incluirán en esta cartera los activos financieros para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable. Este criterio constituye un mero desarrollo del artículo 38.bis.2 del Código de Comercio, en cuya virtud los instrumentos financieros que no puedan valorarse de manera fiable a valor razonable, se valorarán al coste.

Junto a estos criterios de clasificación obligatorios se introducen dos opciones de tratamiento contable. La primera, para valorar a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias cualquier activo financiero, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, si con el uso de esta opción se elimina o reduce significativamente una incoherencia de valoración o asimetría contable que surgiría en otro caso de la valoración de los activos o pasivos sobre bases diferentes.

La segunda opción, también en línea con la normativa internacional, prevé la posibilidad de que la empresa incluya en la fecha de reconocimiento inicial un instrumento de patrimonio en la cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto. No obstante, a diferencia de la solución internacional, es oportuno resaltar que a nivel interno se ha mantenido un tratamiento similar al que se venía aplicando a los activos financieros disponibles para la venta, con el objetivo de preservar el principio general de que todos los beneficios o pérdidas de la empresa pasen en un determinado momento por la cuenta de pérdidas y ganancias.

En tercer lugar, dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros también hay que referirse, en relación con los instrumentos financieros híbridos, a la eliminación del requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero. A partir de ahora se valorarán

a coste amortizado si sus características económicas son las de un préstamo ordinario o común, o a valor razonable en caso contrario, salvo que dicho valor no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso se incluirán en la cartera valorada al coste.

El segundo cambio a resaltar de la NIIF-UE 9 se refiere al modelo de deterioro de valor de los créditos y valores representativos de deuda, que transita de un modelo basado en la denominada pérdida incurrida a otro sostenido en el concepto de pérdida esperada, para cuya cuantificación se requiere considerar toda la información razonable y sustentable, incluyendo el pronóstico sobre las condiciones económicas futuras.

Pues bien, el real decreto no introduce estas novedades en el Plan General de Contabilidad y mantiene el criterio que se venía aplicando hasta la fecha en materia de coste amortizado y deterioro de valor. Por un lado, al considerar que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro frente a los clientes sea inferior al año, y por otro, dada la posibilidad que se contempla en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, de cuantificar el deterioro sobre una base colectiva en función de métodos estadísticos sin que se adviertan incumplimientos o eventos de pérdida individuales.

La NIIF-UE 9 también introduce algunas precisiones sobre la aplicación del criterio del coste amortizado, en particular, acerca del tratamiento contable en el deudor y en el acreedor de las modificaciones en los flujos de efectivo de un instrumento de deuda por causa de las dificultades financieras del prestatario. Sin embargo, en este punto tampoco se ha considerado oportuno introducir cambios porque en el contexto del coste amortizado la naturaleza del «resultado por modificación» que regula la NIIF-UE 9, en contraposición con el resultado por baja y el resultado por deterioro, no es del todo evidente. Por el contrario, el criterio en vigor permite trazar una línea divisoria clara para contabilizar la operación descrita.

El tercer cambio reseñable de la NIIF-UE 9 se ha producido en la contabilidad de las coberturas contables. La reforma internacional ha buscado alinear el resultado contable y la gestión del riesgo en la empresa, introduciendo una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir.

Pues bien, dado el impacto general de dicho tratamiento contable, se ha considerado adecuado adaptar el Plan General de Contabilidad al modelo internacional aprobado para las coberturas contables permitiendo, en línea con el enfoque internacional, que de forma transitoria las empresas españolas puedan seguir aplicando los criterios vigentes hasta la fecha.

Otras cuestiones que regula la NIIF-UE 9 en materia de contabilidad de coberturas como el tratamiento del valor temporal de las opciones y del elemento a plazo en los contratos a plazo no se han tratado de forma expresa. Sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7º del Marco Conceptual de la Contabilidad, en ausencia de un desarrollo reglamentario específico sobre esta materia, la empresa deberá aplicar los nuevos criterios sobre contabilidad de coberturas desarrollados en la normativa contable de las entidades de crédito para la formulación de las cuentas anuales individuales en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, con las necesarias adaptaciones para tener en cuenta los criterios de clasificación de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

Del mismo modo, y sobre la base de la misma previsión normativa, cabe señalar que la aplicación subsidiaria de las reglas contables de las entidades de crédito sobre instrumentos financieros también deberá traerse a colación para completar el tratamiento contable de estas operaciones en ausencia de un desarrollo específico del Plan General de Contabilidad, siempre y cuando la regulación de las entidades de crédito haya establecido el mismo criterio que rige para las entidades no financieras.

IV

La adaptación a la NIIF-UE 9 también ha propiciado una revisión de la definición del valor razonable incluida en el apartado 6º.2 del Marco Conceptual de la Contabilidad, en línea con la NIIF-UE 13 Valoración del valor razonable. Además, el cambio en la denominación de la cartera «Activos financieros disponibles para la venta» origina la

necesidad de revisar algunas normas para la elaboración de las cuentas anuales, y los modelos de balance, estado de ingresos y gastos reconocidos y cuenta de pérdidas y ganancias, así como el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables. También se ha actualizado la nota 9.^a «Instrumentos financieros» del modelo normal de memoria en sintonía con los requisitos de información recogidos en la NIIF-UE 7. Instrumentos financieros: Información a revelar.

Asimismo, en línea con la NIC-UE 2 Existencias, se ha considerado oportuno introducir el criterio del valor razonable menos los costes de venta en la norma de registro y valoración 10.^a. «Existencias», como excepción a la regla general de valoración, para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas. A estos efectos se entenderá que se comercializan materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieren con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio, es decir, cuando se tienen existencias de «commodities» destinadas a una actividad de «trading».

V

La aprobación de la NIIF-UE 15 a nivel europeo constituye una oportunidad para profundizar en el desarrollo de los criterios contables en materia de reconocimiento de ingresos. Muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta; a modo de ejemplo se puede mencionar la obligación que tiene la empresa de identificar el conjunto de transacciones incluidas en un solo acuerdo a cambio de una sola contraprestación, que debe asignarse a cada una de ellas en función de su valor razonable relativo para poder así reconocer el ingreso derivado de cada componente del acuerdo en función de los criterios generales establecidos para las entregas de bienes (transferencia de riesgos y ventajas) y prestación de servicios (porcentaje de realización), todo ello de conformidad a la previsión ya contenida en la actual norma de registro y valoración 14.^a del Plan General de Contabilidad en el sentido de que componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos.

A pesar de lo indicado, la decisión adoptada en este punto ha sido asumir la metodología elaborada a nivel internacional e introducirla en la norma de registro y valoración 14.^a. «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad. Sobre esta decisión ha pesado la relevancia del área de reconocimiento de ingresos en la contabilidad de cualquier empresa, y la dificultad que hubiera acarreado el mantener dos esquemas contables sustancialmente similares, pero formalmente diferentes. Y ello, a pesar de que más que un verdadero cambio de criterio en la materia, la norma internacional solo aborda interpretaciones para casos particulares que previsiblemente en la práctica estaban siendo tratados de forma heterogénea, tales como los que se producirían en los contratos con incentivos, ingresos contingentes, retribuciones variables, o los ingresos por licencias de uso o acceso.

Así pues, la modificación consiste en incorporar en el Plan General de Contabilidad el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su posterior desarrollo en una resolución del ICAC. No obstante, se ha optado por introducir en el Plan General de Contabilidad la totalidad de los requerimientos sobre información a incluir en la memoria, que a diferencia de los criterios de registro y valoración sí que constituye un cambio relevante en materia de reconocimiento de ingresos en comparación con la información que se venía solicitando hasta la fecha.

VI

El artículo segundo modifica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas para introducir una mejora técnica relacionada con la regulación sobre el valor razonable, el criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y la norma de elaboración de la memoria.

En línea con las propuestas recibidas en el proceso de consulta pública previa sobre la propuesta de modificación contable en ciernes, la decisión adoptada ha sido no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño.

En el artículo tercero se introducen cambios en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en línea con las modificaciones incluidas en las cuentas individuales; básicamente, para revisar los modelos de cuentas anuales a raíz del cambio de denominación de la cartera de «Activos financieros disponibles para la venta» y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información que se han establecido a nivel individual en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

El artículo cuarto modifica el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, para adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.

En las disposiciones transitorias se concreta la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 y se aclaran los criterios para contabilizar la primera aplicación de los nuevos requerimientos.

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Con este real decreto se adapta la normativa contable española de fuente interna a las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en el marco de la Directiva contable, y en todo aquello que se considera una mejora del marco interno de información financiera, pero teniendo en cuenta la realidad y la naturaleza de los operadores económicos que aplican el Plan General de Contabilidad.

A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, manteniendo o incluyendo los criterios que se consideran más adecuados y que guardan correspondencia con la naturaleza y entidad de los sujetos que aplican el Plan General de Contabilidad evitando o, en su caso, simplificando la carga administrativa y la complejidad que supondría implantar aquellas soluciones.

Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

Este real decreto se dicta de conformidad con la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda de conformidad con la disposición adicional sexta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Tercera del Gobierno y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021,

DISPONGO:

[...]

Artículo cuarto. *Modificación de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.*

Las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, quedan modificadas como sigue:

Uno. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), se modifica la letra c) del apartado 15 de la norma 5ª («Balance»), que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Cuando la entidad tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal.»

Dos. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), se modifica la letra k) del apartado 1 de la norma 6.ª («Cuenta de resultados»), que queda redactada de la siguiente forma:

«k) En la partida 15.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados» se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.»

Tres. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la subagrupación A-2) («Ajustes por cambio de valor») de la agrupación A) («Patrimonio neto»), del modelo normal de Balance queda redactada de la siguiente forma:

«A-2) Ajustes por cambio de valor.

I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

II. Operaciones de cobertura.

III. Otros.»

Cuatro. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la partida 15 («Variación de valor razonable en instrumentos financieros») del modelo normal de la Cuenta de resultados se desglosa como sigue:

«15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.

a) Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados

b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.»

Disposición transitoria primera. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 se presentarán incluyendo información comparativa, pero la empresa no está obligada a expresar de nuevo la información comparativa del ejercicio anterior. La información comparativa solo se mostrará expresada de nuevo en el supuesto de que todos los criterios aprobados por este real decreto se puedan aplicar sin incurrir en un sesgo retrospectivo, sin perjuicio de las excepciones establecidas en las disposiciones transitorias.

2. En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando las modificaciones aprobadas por este real decreto, la empresa deberá incorporar en la nota de «Bases de presentación de las cuentas anuales» la siguiente información sobre la primera aplicación de los cambios introducidos en la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros»:

a) Una conciliación en la fecha de primera aplicación entre cada clase de activos financieros y pasivos financieros, con la siguiente información:

1.º La categoría de valoración inicial y el importe en libros determinado de acuerdo con la anterior normativa; y

2.º La nueva categoría de valoración y el importe en libros determinados de acuerdo con los nuevos criterios.

b) Información cualitativa que permita a los usuarios de las cuentas anuales comprender, como la empresa ha aplicado los nuevos criterios de clasificación de los activos financieros.

c) Una descripción de los criterios que ha seguido la empresa en aplicación de la disposición transitoria segunda de este real decreto y los principales impactos que tales decisiones hayan producido en su patrimonio neto.

3. En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando las modificaciones aprobadas por este real decreto, la empresa deberá incorporar en la nota de «Bases de presentación de las cuentas anuales» la siguiente información sobre la primera aplicación de los cambios introducidos en las normas de registro y valoración 10.^a «Existencias» y 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios»:

a) El importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada por la primera aplicación de los nuevos criterios; y

b) Una explicación de las razones de los cambios significativos que se hayan identificado.

4. Los criterios incluidos en esta disposición transitoria también son de aplicación a las entidades sin fines lucrativos que deban seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Disposición transitoria segunda. *Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración de instrumentos financieros aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad, con las excepciones establecidas en esta disposición transitoria.

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.

2. El juicio sobre la gestión que realiza la empresa a los efectos de clasificar los activos financieros se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse retroactivamente independientemente de cómo gestionase la empresa sus activos financieros en los periodos de presentación anteriores.

3. En la fecha de primera aplicación, la empresa podrá designar o revocar una designación anterior de un activo o pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Estas designaciones y revocaciones deberán realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de aplicación inicial. La clasificación resultante se deberá aplicar de forma retroactiva.

4. Si la aplicación de forma retroactiva del método del tipo de interés efectivo es impracticable, la empresa tratará:

a) El valor razonable del activo o pasivo financiero al final de cada periodo comparativo presentado como el coste amortizado de ese activo financiero o pasivo financiero si la empresa expresa de nuevo periodos anteriores; y

b) El valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en la fecha de primera aplicación como el nuevo coste amortizado de ese activo financiero o pasivo financiero.

5. Si la empresa opta por expresar de nuevo la información comparativa y valora un contrato híbrido por primera vez a valor razonable, el valor razonable del contrato híbrido al inicio del ejercicio anterior será la suma de los valores razonables de los componentes en esa fecha (es decir del instrumento principal no derivado y del derivado implícito).

6. Sin perjuicio de todo lo anterior, la empresa podrá optar por seguir las siguientes reglas:

a) El juicio sobre la gestión que realiza la empresa a los efectos de clasificar los activos financieros se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse prospectivamente.

b) El valor en libros al cierre del ejercicio anterior de los activos y pasivos financieros que deban seguir el criterio del coste amortizado se considerará su coste amortizado al inicio del ejercicio en que resulten de aplicación los nuevos criterios.

Del mismo modo, el valor en libros al cierre del ejercicio anterior de los activos y pasivos financieros que deban seguir el criterio del coste o coste incrementado se considerará su coste o coste incrementado al inicio del ejercicio en que resulten de aplicación los nuevos criterios.

En su caso, las ganancias y pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor en libros del activo.

c) En la fecha de primera aplicación, la empresa podrá designar o revocar una designación anterior de un activo o pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Estas designaciones y revocaciones deberán realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de aplicación inicial. La clasificación resultante se deberá aplicar de forma prospectiva.

Al inicio del ejercicio, la diferencia entre el valor razonable de estos instrumentos financieros y el valor en libros al cierre del ejercicio anterior se contabilizará en una cuenta de reservas.

Los instrumentos de patrimonio incluidos en la cartera de activos financieros mantenidos para la venta se reclasificarán a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, salvo que la empresa decida su incorporación a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso la ganancia o pérdida acumulada se contabilizará en una cuenta de reservas.

d) Para los activos y pasivos financieros valorados por primera vez a valor razonable, este importe se calculará al inicio del ejercicio. Cualquier diferencia con el valor en libros al cierre del ejercicio anterior se contabilizará en una cuenta de reservas o como un ajuste por cambio de valor si el activo se incluye en la categoría de activos a valor razonable con cambios en patrimonio neto.

e) La información comparativa no se adaptará a los nuevos criterios sin perjuicio de la reclasificación de partidas que sea preciso realizar para mostrar los saldos del ejercicio anterior ajustados a los nuevos criterios de presentación.

Disposición transitoria tercera. *Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de contabilidad de coberturas en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. En la fecha de primera aplicación, la empresa puede elegir, como su política contable, seguir aplicando los criterios establecidos en el apartado 6 «Coberturas contables» de la norma de registro de valoración 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Si la empresa opta por esta política contable, la aplicará a todas sus relaciones de cobertura.

2. En caso contrario, la empresa aplicará los criterios para la contabilidad de coberturas aprobados por este real decreto de forma prospectiva siempre que los requisitos para ello se cumplan en la fecha de primera aplicación.

3. Las relaciones de cobertura que cumplieran los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la redacción anterior del Plan General de Contabilidad y que también cumplen los requisitos establecidos en la redacción dada por este real decreto, después de tener en cuenta cualquier nuevo reequilibrio de la relación de cobertura en el momento de la transición, se considerarán como continuación de las relaciones de cobertura.

4. En el momento de la aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas aprobados por este real decreto, la empresa:

a) Puede comenzar a aplicar dichos requerimientos desde el mismo momento en que cese de utilizar los anteriores requerimientos de la contabilidad de coberturas; y

b) Considerará la razón de cobertura de acuerdo con la normativa anterior como el punto de partida para reequilibrar la razón de cobertura de una relación de cobertura que continúa, si procede. Cualquier ganancia o pérdida de este reequilibrio se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. En los supuestos excepcionales en que la empresa deba interrumpir la contabilidad de coberturas porque no se cumplan los requisitos establecidos en la norma, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto se reclasificarán a una cuenta de reservas, y el valor en libros de los activos y pasivos afectados al cierre del ejercicio anterior se considerará su valor en libros a los efectos de aplicar los criterios establecidos en la disposición transitoria primera.

Disposición transitoria cuarta. *Criterios de primera aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad sobre valoración a valor razonable de las existencias en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en materia de valoración de existencias aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad.

2. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

Disposición transitoria quinta. *Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de reconocimiento de ingresos por ventas y prestación de servicios en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en materia de reconocimiento y valoración de ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad, y empleando alguna de las dos opciones establecidas en los apartados 2 y 3 de esta disposición transitoria.

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

2. Si la empresa decide expresar de nuevo la información comparativa puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva de acuerdo con el apartado 1:

a) Para contratos terminados, la empresa no necesita expresar de nuevo los contratos que comiencen y terminen dentro del ejercicio anterior, o que estuvieran terminados al inicio del ejercicio anterior. A estos efectos se considerará que un contrato está terminado siempre que la empresa haya cumplido con la obligación asumida de entrega de bienes o de prestación de servicios;

b) Para contratos terminados que tengan contraprestación variable, la empresa puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable al cierre del ejercicio anterior;

c) Para contratos modificados antes del inicio del ejercicio anterior, la empresa no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato por esas modificaciones. En

su lugar, la empresa reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del inicio del ejercicio anterior cuando: 1.º Identifique las obligaciones ejecutadas y las que estén pendientes de cumplimiento; 2.ª determine el precio de la transacción, y; 3.º asigne el precio de la transacción a las obligaciones ejecutadas y a las que estén pendientes de cumplimiento.

La aplicación de cualquiera de estas soluciones prácticas deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se incluirá la siguiente información: 1.º las soluciones que se han utilizado; y 2.ª en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.

3. Si la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa podrá optar por aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).

La empresa podrá usar la solución práctica regulada en la letra c) del apartado anterior: 1.º para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de inicio del ejercicio anterior, o; 2.ª para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de primera aplicación.

En tal caso, la solución práctica deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se informará de su uso y en la medida en que sea razonablemente posible se incluirá una evaluación cualitativa del efecto estimado de su aplicación.

4. Sin perjuicio de lo anterior, como solución práctica alternativa, la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en el presente real decreto.

2. En particular, se mantienen expresamente en vigor las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Disposición final única. *Entrada en vigor y aplicación.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

§ 7

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

Ministerio de la Presidencia
«BOE» núm. 161, de 3 de julio de 2010
Última modificación: 29 de junio de 2023
Referencia: BOE-A-2010-10544

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

El presente real decreto legislativo cumple con la previsión recogida en la disposición final séptima de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que habilita al Gobierno para que, en el plazo de doce meses, proceda a refundir en un único texto, bajo el título de «Ley de Sociedades de Capital», las normas legales que esa disposición enumera. De este modo se supera la tradicional regulación separada de las formas o tipos sociales designadas con esa genérica expresión, que ahora, al ascender a título de la ley, alcanza rango definidor.

La división en dos leyes especiales del régimen jurídico de las sociedades anónimas y de las sociedades de responsabilidad limitada no fue consecuencia tanto del proceso de descodificación cuanto del hecho de que la extensión de la normativa no permitía la inclusión de esos regímenes jurídicos dentro del Código de Comercio de 1885, que dedicaba pocos artículos a las sociedades anónimas y que, por razón del momento en que se elaboró, desconocía a las sociedades de responsabilidad limitada. Se promulgaron así las leyes de 1951 y de 1953 –la primera de ellas de notable perfección técnica para la época en que fue promulgada– como textos legales independientes, característica que se ha mantenido desde entonces como rasgo de la legislación societaria española. En lugar de la regulación en una única ley, el legislador ha afrontado en momentos sucesivos y de forma separada la articulación de la disciplina de las sociedades de capital.

Esta dualidad o incluso pluralidad de «continentes» –cuando la Ley 19/1989, de 25 de julio, decide que la nueva regulación de las sociedades comanditarias por acciones se incluya en el Código, y cuando la Ley 26/2003, de 17 de julio, introduce un título nuevo, el título X, en la Ley del Mercado de Valores, dedicado a las sociedad anónimas cotizadas– no habría suscitado especiales problemas si el «contenido» estuviera suficientemente coordinado. Aunque el legislador ha tratado de conseguir esa coordinación, bien a través de la técnica de la repetición de normas –que, sin embargo, no siempre es absoluta–, bien con el recurso al instrumento de las remisiones, el resultado no ha sido plenamente satisfactorio. Además, tras las grandes reformas realizadas a finales del pasado siglo –la ya citada Ley 19/1989, de 25 de julio y la Ley 2/1995, de 23 de marzo–, existen descoordinaciones,

imperfecciones y lagunas respecto de las cuales doctrina y jurisprudencia han ofrecido soluciones legales divergentes sin que exista razón suficiente.

De ahí que las Cortes Generales hayan considerado necesario encomendar al Gobierno la elaboración de un texto refundido de las normas legales sobre sociedades de capital, reuniendo en un texto único el contenido de esas dos leyes especiales, con la importante adición de aquella parte de la Ley del Mercado de Valores que regula los aspectos más puramente societarios de las sociedades anónimas con valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial y con la adición de los artículos que el Código mercantil dedica a la comanditaria por acciones, forma social derivada, de muy escasa utilización en la práctica. Un único cuerpo legal debe contener la totalidad de la regulación legal general de las sociedades de capital, sin más excepción que la derivada de la propia Ley de modificaciones estructurales –en la que se contiene la habilitación–, cuyo contenido, por estar referido a toda clase de sociedades mercantiles, incluidas las «sociedades de personas», no podía incluirse, sin alguna incoherencia, en esa refundición. Se trata de una tarea de extraordinaria importancia por cuanto que la gran mayoría de las sociedades constituidas y operantes en nuestro país o son limitadas o son anónimas; pero se trata también de una tarea que entraña no pocas dificultades.

II

Las Cortes Generales han establecido el método y, al mismo tiempo, los límites del encargo al poder ejecutivo: ese único texto legal debe ser el resultado de la regularización, la aclaración y la armonización de los plurales textos legales antes señalados. La refundición no puede limitarse, pues, a una mera yuxtaposición de artículos, sino que exige desarrollar una compleja actuación en pos de ese triple objetivo, en el que, por razón del interés general, descansa la decisión legal. Al redactar el texto refundido, el Gobierno no se ha limitado a reproducir las normas legales objeto de la refundición, sino que ha debido incidir en esa normativa en una delicada labor para cumplir fielmente la encomienda recibida.

Regularizar significa ajustar, reglar o poner en orden. Al servicio de esa regularización se ha modificado, en ocasiones, la sistemática, a la vez que se han intentado reducir las imperfecciones de las proposiciones normativas. Naturalmente, el texto refundido contiene la integridad de lo que refunde. Ni se han suprimido aquellas partes que la experiencia ha podido evidenciar obsoletas; ni se han modificado las soluciones arbitradas por la ley aunque la práctica haya puesto en duda la eficiencia y destacado el coste de aplicación; ni se han incorporado reglas que todavía no han alcanzado reconocimiento legislativo anticipando la previsible solución. Pero un texto refundido que saliera a la luz sin esa imperativa regularización traicionaría los términos de la habilitación conferida.

Junto a la regularización, la habilitación exige aclarar, es decir, eliminar, en la medida de lo posible, las dudas de interpretación que suscitan los textos legales, determinando el exacto alcance de las normas. En ocasiones –las menos–, la propia sistemática permite conseguir ese resultado; las más de las veces se necesita precisar lo que la norma dice con eliminación de aquello que dificulta la comprensión, la modificación de fórmulas poco logradas o la incorporación de los elementos indispensables para facilitar la inteligencia. De este modo, en lugar de proceder a reformar los textos legales, se concreta el sentido de las normas, perfeccionando el conjunto sin necesidad de sustituciones.

En fin, el mandato de armonización impone la supresión de divergencias de expresión legal, unificando y actualizando la terminología, e impone sobre todo superar las discordancias derivadas del anterior proceso legislativo. En este sentido, el texto refundido ha procedido a una muy importante generalización o extensión normativa de soluciones originariamente establecidas para una sola de las sociedades de capital, evitando no sólo remisiones, sino también tener que acudir a razonamientos en búsqueda de identidad de razón. Esta armonización era particularmente necesaria en lo referente a la determinación de la competencia de la junta general y, sobre todo, en lo relativo a la disolución y liquidación de las sociedades de capital, pues contrastaba el muy envejecido capítulo IX de la Ley de sociedades anónimas con el mucho más moderno capítulo X de la Ley de sociedades de responsabilidad limitada, que se ha tomado como base para la refundición.

III

Ese triple criterio puede conducir a resultados positivos en un sistema legislativo como el español en el que las sociedades de responsabilidad limitada –con mucho, las que concitan la preferencia de los operadores económicos– se han configurado tradicionalmente más como unas anónimas simplificadas y flexibles que como sociedades personalistas en las que los socios gocen del beneficio de responsabilidad por las deudas contraídas en nombre de la sociedad. En España las limitadas no son una anónima «por fuera» y una colectiva «por dentro». A pesar del sincretismo del régimen jurídico de las sociedades de responsabilidad limitada, en el que se combinan elementos procedentes de muy distintos modelos legislativos, prevalece en ese régimen la adscripción a la matriz común de las sociedades de capital, con estructura corporativa relativamente rígida. El éxito en la práctica española de esa tradicional opción de política legislativa pone de manifiesto el acierto de los legisladores de 1953 y de 1995, siendo pocos los casos en los que, dentro del límite infranqueable representado por las normas imperativas y por los principios configuradores, la autonomía privada ha decidido añadir algún tinte personalista.

Esta unidad sustancial entre las distintas formas de las sociedades de capital se aprecia con mayor claridad, si cabe, por la sistemática del texto refundido, que ha renunciado a una posible división entre «partes generales» y «partes especiales», articulando los textos por razón de materias, con las oportunas generalizaciones, sin perjuicio de consignar, dentro de cada capítulo o sección, o incluso dentro de cada artículo, las especialidades de cada forma social cuando real y efectivamente existieran. Con todo, el intérprete podrá apreciar que la imposibilidad de franquear los límites de la habilitación deja abiertos interrogantes acerca del sentido de algunas soluciones diferentes por razón de la forma social elegida.

IV

En el plano teórico la distinción entre las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada descansa en una doble característica: mientras que las primeras son sociedades naturalmente abiertas, las sociedades de responsabilidad limitada son sociedades esencialmente cerradas; mientras que las primeras son sociedades con un rígido sistema de defensa del capital social, cifra de retención y, por ende, de garantía para los acreedores sociales, las segundas, en ocasiones, sustituyen esos mecanismos de defensa – a veces más formales que efectivos– por regímenes de responsabilidad, con la consiguiente mayor flexibilidad de la normativa. No procede ahora hacer pronósticos sobre el futuro del capital como técnica de tutela de los terceros –tema que sólo será posible afrontar adecuadamente en el marco supranacional de la Unión Europea–, pero sí interesa señalar que esa contraposición tipológica entre sociedades abiertas y sociedades cerradas no es absoluta, por cuanto que, como la realidad enseña, la gran mayoría de las sociedades anónimas españolas –salvo, obviamente, las cotizadas– son sociedades cuyos estatutos contienen cláusulas limitativas de la libre transmisibilidad de las acciones. El modelo legal subyacente no se corresponde con el modelo real, y esta circunstancia ha sido tenida en cuenta por el legislador español y ha debido ser tomada en consideración a la hora de elaborar el texto refundido. Se produce así, en ese plano de la realidad, una superposición de formas sociales, en el sentido de que para unas mismas necesidades –las que son específicas de las sociedades cerradas– se ofrece a la elección de los particulares dos formas sociales diferentes, concebidas con distinto grado de imperatividad, sin que el sentido de esa dualidad pueda apreciarse siempre con claridad. De este modo queda sin respuesta la pregunta de cuál debe ser en el futuro la relación entre las dos formas principales de las sociedades de capital y la de si el tránsito de una a otra debe respetar los requisitos establecidos para la transformación o si se debe facilitar a través de técnicas más ágiles y sencillas. Más que una rígida contraposición por razón de la forma social elegida, la distinción esencial radicaría en tener o no la condición de sociedad cotizada. El importante papel de las sociedades cotizadas en los mercados de capitales hace necesaria una intervención pública en la actividad económica orientada por una parte a la protección al inversor y por otra a la estabilidad, eficiencia y buen funcionamiento de los mercados financieros.

En este sentido, hay que tener en cuenta que la regulación de las sociedades cotizadas quedará sistematizada, por una parte, en este texto refundido, para recoger los aspectos económicos eminentemente societarios y, por otra, en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, donde aparece la regulación de la vertiente financiera de este tipo de sociedades, presidida fundamentalmente por el principio de transparencia para asegurar el buen funcionamiento de los mercados y la protección al inversor.

V

El texto refundido nace –y es importante destacarlo– con decidida voluntad de provisionalidad; nace con el deseo de ser superado pronto, convirtiéndose así en un peldaño más de la escala hacia el progreso del Derecho. De un lado, porque no es aventurado afirmar que, en el inmediato futuro, el legislador debe afrontar importantes reformas de la materia, con la revisión de algunas de soluciones legales tradicionales, con la ampliación de la dinámica de los deberes fiduciarios de los administradores, con la más detallada regulación de las sociedades cotizadas y con la creación de un Derecho sustantivo de los grupos de sociedades, confinados hasta ahora en el régimen de las cuentas consolidadas y en esas normas episódicas dispersas por el articulado. De otro lado, porque es aspiración general que la totalidad del Derecho general de las sociedades mercantiles, incluido el aplicable a las sociedades personalistas, se contenga en un cuerpo legal unitario, con superación de la persistente pluralidad legislativa, que el presente texto refundido reduce pero no elimina. En este sentido los trabajos de la Comisión General de Codificación para la elaboración de un Código de las Sociedades Mercantiles o incluso de un nuevo Código Mercantil al servicio de las exigencias de la imprescindible unidad de mercado, habrán de ser valorados por el Gobierno a fin de decidir el tiempo y el modo de tan ambiciosa reforma.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Justicia y de la Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 2 de julio de 2010,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.*

Se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, al que se incorpora el contenido de la sección 4.^a del título I del libro II del Código de Comercio de 1885, relativa a las sociedades comanditarias por acciones; el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada; y el contenido del título X de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, relativo a las sociedades anónimas cotizadas.

Disposición derogatoria única. *Derogación de normas.*

Se derogan las siguientes disposiciones:

- 1.º La sección 4.^a del título I del libro II (artículos 151 a 157) del Código de Comercio de 1885, relativa a la sociedad en comandita por acciones.
- 2.º El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- 3.º La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- 4.º El título X (artículos 111 a 117) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, relativo a las sociedades cotizadas, con excepción de los apartados 2 y 3 del artículo 114 y los artículos 116 y 116 bis.

Disposición final primera. *Título competencial.*

El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital se dicta en uso de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución Española.

Disposición final segunda. *Autorización al Ministro de Justicia.*

Se autoriza al Ministro de Justicia para la modificación de las referencias a la numeración contenida en el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, de los artículos de los textos de las disposiciones que se derogan por la que corresponde a los contenidos en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto legislativo y el texto refundido que aprueba entrarán en vigor el 1 de septiembre de 2010, excepto el artículo 515 que no será de aplicación hasta el 1 de julio de 2011.

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL

TÍTULO I

Disposiciones generales

CAPÍTULO I

Las sociedades de capital

Artículo 1. *Sociedades de capital.*

1. Son sociedades de capital la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el capital, que estará dividido en participaciones sociales, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

3. En la sociedad anónima, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

4. En la sociedad comanditaria por acciones, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, uno de los cuales, al menos, responderá personalmente de las deudas sociales como socio colectivo.

Artículo 2. *Carácter mercantil.*

Las sociedades de capital, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil.

Artículo 3. *Régimen legal.*

1. Las sociedades de capital, en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley.

2. Las sociedades comanditarias por acciones se regirán por las normas específicamente aplicables a este tipo social y, en lo que no esté en ellas previsto, por lo establecido en esta ley para las sociedades anónimas.

Artículo 4. *Capital social mínimo.*

1. El capital de la sociedad de responsabilidad limitada no podrá ser inferior a un euro y se expresará precisamente en esa moneda.

Mientras el capital de las sociedades de responsabilidad limitada no alcance la cifra de tres mil euros, se aplicarán las siguientes reglas:

Deberá destinarse a la reserva legal una cifra al menos igual al 20 por ciento del beneficio hasta que dicha reserva junto con el capital social alcance el importe de tres mil euros.

En caso de liquidación, voluntaria o forzosa, si el patrimonio de la sociedad fuera insuficiente para atender el pago de las obligaciones sociales, los socios responderán solidariamente de la diferencia entre el importe de tres mil euros y la cifra del capital suscrito.

2. El capital social de la sociedad anónima no podrá ser inferior a sesenta mil euros y se expresará precisamente en esa moneda.

Artículo 4 bis. *Sociedades en régimen de formación sucesiva.*

(Suprimido)

Artículo 5. *Prohibición de capital inferior al mínimo legal.*

No se autorizarán escrituras de constitución de sociedad de capital que tengan una cifra de capital social inferior al legalmente establecido, ni escrituras de modificación del capital social que lo dejen reducido por debajo de dicha cifra, salvo que sea consecuencia del cumplimiento de una ley.

CAPÍTULO II

Denominación, nacionalidad y domicilio

Sección 1.ª Denominación

Artículo 6. *Indicación del tipo social.*

1. En la denominación de la sociedad de responsabilidad limitada deberá figurar necesariamente la indicación «Sociedad de Responsabilidad Limitada», «Sociedad Limitada» o sus abreviaturas «S.R.L.» o «S.L.».

2. En la denominación de la sociedad anónima deberá figurar necesariamente la indicación «Sociedad Anónima» o su abreviatura «S.A.».

3. La sociedad comanditaria por acciones podrá utilizar una razón social, con el nombre de todos los socios colectivos, de alguno de ellos o de uno solo, o bien una denominación objetiva, con la necesaria indicación de «Sociedad comanditaria por acciones» o su abreviatura «S. Com. por A.».

Artículo 7. *Prohibición de identidad.*

1. Las sociedades de capital no podrán adoptar una denominación idéntica a la de cualquier otra sociedad preexistente.

2. Reglamentariamente podrán establecerse ulteriores requisitos para la composición de la denominación social.

Sección 2.ª Nacionalidad

Artículo 8. *Nacionalidad.*

Serán españolas y se registrarán por la presente ley todas las sociedades de capital que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieran constituido.

Sección 3.ª Domicilio

Artículo 9. *Domicilio.*

1. Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

2. Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.

Artículo 10. *Discordancia entre domicilio registral y domicilio real.*

En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería según el artículo anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos.

Artículo 11. *Sucursales.*

1. Las sociedades de capital podrán abrir sucursales en cualquier lugar del territorio nacional o del extranjero.

2. Salvo disposición contraria de los estatutos, el órgano de administración será competente para acordar la creación, la supresión o el traslado de las sucursales.

Sección 4.ª Página web

Artículo 11 bis. *Página web de la sociedad.*

1. Las sociedades de capital podrán tener una página web corporativa. Esta página será obligatoria para las sociedades cotizadas.

2. La creación de una página web corporativa deberá acordarse por la junta general de la sociedad. En la convocatoria de la junta, la creación de la página web deberá figurar expresamente en el orden del día de la reunión. Salvo disposición estatutaria en contrario, la modificación, el traslado o la supresión de la página web de la sociedad será competencia del órgano de administración.

3. El acuerdo de creación de la página web se hará constar en la hoja abierta a la sociedad en el Registro Mercantil competente y será publicado en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil".

El acuerdo de modificación, de traslado o de supresión de la página web se hará constar en la hoja abierta a la sociedad en el Registro Mercantil competente y será publicado en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil", así como en la propia página web que se ha acordado modificar, trasladar o suprimir durante los treinta días siguientes a contar desde la inserción del acuerdo.

La publicación de la página web de la sociedad en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" será gratuita.

Hasta que la publicación de la página web en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" tenga lugar, las inserciones que realice la sociedad en la página web no tendrán efectos jurídicos.

Los estatutos sociales podrán exigir que, antes de que se hagan constar en la hoja abierta a la sociedad en el Registro Mercantil, estos acuerdos se notifiquen individualmente a cada uno de los socios.

Artículo 11 ter. *Publicaciones en la página web.*

1. La sociedad garantizará la seguridad de la página web, la autenticidad de los documentos publicados en esa página, así como el acceso gratuito a la misma con posibilidad de descarga e impresión de lo insertado en ella.

2. La carga de la prueba del hecho de la inserción de documentos en la página web y de la fecha en que esa inserción haya tenido lugar corresponderá a la sociedad.

3. Los administradores tienen el deber de mantener lo insertado en la página web durante el término exigido por la ley, y responderán solidariamente entre sí y con la sociedad frente a los socios, acreedores, trabajadores y terceros de los perjuicios causados por la interrupción temporal de acceso a esa página, salvo que la interrupción se deba a caso fortuito o de fuerza mayor. Para acreditar el mantenimiento de lo insertado durante el término exigido por la ley será suficiente la declaración de los administradores, que podrá ser desvirtuada por cualquier interesado mediante cualquier prueba admisible en Derecho.

4. Si la interrupción de acceso a la página web fuera superior a dos días consecutivos o cuatro alternos, no podrá celebrarse la junta general que hubiera sido convocada para acordar sobre el asunto a que se refiera el documento inserto en esa página, salvo que el total de días de publicación efectiva fuera igual o superior al término exigido por la ley. En los casos en los que la ley exija el mantenimiento de la inserción después de celebrada la junta

general, si se produjera interrupción, deberá prolongarse la inserción por un número de días igual al que el acceso hubiera estado interrumpido.

Artículo 11 quáter. *Comunicaciones por medios electrónicos.*

Las comunicaciones entre la sociedad y los socios, incluida la remisión de documentos, solicitudes e información, podrán realizarse por medios electrónicos siempre que dichas comunicaciones hubieran sido aceptadas por el socio. La sociedad habilitará, a través de la propia web corporativa, el correspondiente dispositivo de contacto con la sociedad que permita acreditar la fecha indubitada de la recepción así como el contenido de los mensajes electrónicos intercambiados entre socios y sociedad.

CAPÍTULO III

La sociedad unipersonal

Sección 1.ª La sociedad unipersonal

Artículo 12. *Clases de sociedades de capital unipersonales.*

Se entiende por sociedad unipersonal de responsabilidad limitada o anónima:

- a) La constituida por un único socio, sea persona natural o jurídica.
- b) La constituida por dos o más socios cuando todas las participaciones o las acciones hayan pasado a ser propiedad de un único socio. Se consideran propiedad del único socio las participaciones sociales o las acciones que pertenezcan a la sociedad unipersonal.

Artículo 13. *Publicidad de la unipersonalidad.*

1. La constitución de una sociedad unipersonal, la declaración de tal situación como consecuencia de haber pasado un único socio a ser propietario de todas las participaciones sociales o de todas las acciones, la pérdida de tal situación o el cambio del socio único como consecuencia de haberse transmitido alguna o todas las participaciones o todas las acciones, se harán constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil. En la inscripción se expresará necesariamente la identidad del socio único.

2. En tanto subsista la situación de unipersonalidad, la sociedad hará constar expresamente su condición de unipersonal en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, así como en todos los anuncios que haya de publicar por disposición legal o estatutaria.

Artículo 14. *Efectos de la unipersonalidad sobrevenida.*

1. Transcurridos seis meses desde la adquisición por la sociedad del carácter unipersonal sin que esta circunstancia se hubiere inscrito en el Registro Mercantil, el socio único responderá personal, ilimitada y solidariamente de las deudas sociales contraídas durante el período de unipersonalidad.

2. Inscrita la unipersonalidad, el socio único no responderá de las deudas contraídas con posterioridad.

Sección 2.ª Régimen jurídico de la sociedad unipersonal

Artículo 15. *Decisiones del socio único.*

1. En la sociedad unipersonal el socio único ejercerá las competencias de la junta general.

2. Las decisiones del socio único se consignarán en acta, bajo su firma o la de su representante, pudiendo ser ejecutadas y formalizadas por el propio socio o por los administradores de la sociedad.

Artículo 16. *Contratación del socio único con la sociedad unipersonal.*

1. Los contratos celebrados entre el socio único y la sociedad deberán constar por escrito o en la forma documental que exija la ley de acuerdo con su naturaleza, y se transcribirán a un libro-registro de la sociedad que habrá de ser legalizado conforme a lo dispuesto para los libros de actas de las sociedades. En la memoria anual se hará referencia expresa e individualizada a estos contratos, con indicación de su naturaleza y condiciones.

2. En caso de concurso del socio único o de la sociedad, no serán oponibles a la masa aquellos contratos comprendidos en el apartado anterior que no hayan sido transcritos al libro-registro y no se hallen referenciados en la memoria anual o lo hayan sido en memoria no depositada con arreglo a la ley.

3. Durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de celebración de los contratos a que se refiere el apartado primero, el socio único responderá frente a la sociedad de las ventajas que directa o indirectamente haya obtenido en perjuicio de ésta como consecuencia de dichos contratos.

Artículo 17. *Especialidades de las sociedades unipersonales públicas.*

A las sociedades de responsabilidad limitada o anónimas unipersonales cuyo capital sea propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales, o de organismos o entidades de ellos dependientes, no serán de aplicación lo establecido en el apartado segundo del artículo 13, el artículo 14 y los apartados 2 y 3 del artículo 16.

CAPÍTULO IV

Los grupos de sociedades

Artículo 18. *Grupos de sociedades.*

A los efectos de esta ley, se considerará que existe grupo de sociedades cuando concurra alguno de los casos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y será sociedad dominante la que ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

TÍTULO II

La constitución de las sociedades de capital

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 19. *La constitución de las sociedades.*

1. Las sociedades de capital se constituyen por contrato entre dos o más personas o, en caso de sociedades unipersonales, por acto unilateral.

2. Las sociedades anónimas podrán constituirse también en forma sucesiva por suscripción pública de acciones.

Artículo 20. *Escritura pública e inscripción registral.*

La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil.

Artículo 20 bis. *Definiciones.*

A las normas contenidas en este título se aplicarán las definiciones que se enuncian seguidamente:

1) "Medio de identificación electrónica": un medio de identificación electrónica tal como se define en el artículo 3, punto 2, del Reglamento (UE) n.º 910/2014 del Parlamento

Europeo y del Consejo y la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza.

2) "Sistema de identificación electrónica": un sistema de identificación electrónica tal como se define en el artículo 3, punto 4, del Reglamento (UE) n.º 910/2014 y la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza.

3) "Medios electrónicos": los equipos electrónicos utilizados para el tratamiento, incluida la compresión digital, y el almacenamiento de datos, a través de los cuales la información se envía desde la fuente y se recibe en su destino, siendo esa información enteramente transmitida, canalizada y recibida del modo establecido por la legislación española.

4) "Constitución": todo el proceso de la fundación de una sociedad con arreglo a la presente ley, incluidos el otorgamiento de la escritura de constitución, así como todas las fases necesarias para la inscripción de la sociedad en el registro.

5) "Registro de una sucursal"; el proceso que conduce a la publicidad de documentos e información relativos a una sucursal de nueva apertura en un Estado miembro.

6) "Modelo"; modelo electrónico de constitución de una sociedad elaborado por los Estados miembros de conformidad con su Derecho nacional y que se utiliza para la constitución en línea de sociedades con arreglo al artículo 26 bis.

CAPÍTULO II

Constitución de sociedades

Artículo 21. *Otorgamiento de la escritura de constitución.*

La escritura de constitución de las sociedades de capital deberá ser otorgada por todos los socios fundadores, sean personas físicas o jurídicas, por sí o por medio de representante, quienes habrán de asumir la totalidad de las participaciones sociales o suscribir la totalidad de las acciones.

Artículo 22. *Contenido de la escritura de constitución.*

1. En la escritura de constitución de cualquier sociedad de capital se incluirán, al menos, las siguientes menciones:

- a) La identidad del socio o socios.
- b) La voluntad de constituir una sociedad de capital, con elección de un tipo social determinado.
- c) Las aportaciones que cada socio realice o, en el caso de las anónimas, se haya obligado a realizar, y la numeración de las participaciones o de las acciones atribuidas a cambio.
- d) Los estatutos de la sociedad.
- e) La identidad de la persona o personas que se encarguen inicialmente de la administración y de la representación de la sociedad.

2. Si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, la escritura de constitución determinará el modo concreto en que inicialmente se organice la administración, si los estatutos prevén diferentes alternativas.

3. Si la sociedad fuera anónima, la escritura de constitución expresará, además, la cuantía total, al menos aproximada, de los gastos de constitución, tanto de los ya satisfechos como de los meramente previstos hasta la inscripción.

Artículo 22 bis. *Constitución de sociedades en línea.*

Las sociedades de responsabilidad limitada podrán ser constituidas mediante el procedimiento íntegramente en línea sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro tipo de procedimiento legalmente establecido. También podrán realizarse en línea las demás operaciones inscribibles y las dirigidas al cumplimiento de obligaciones legales de la vida de dichas sociedades.

En el procedimiento íntegramente en línea para la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada, los otorgantes podrán utilizar en la escritura pública notarial el modelo de constitución con estatutos tipo, cuyo contenido se determinará reglamentariamente.

No podrá utilizarse el procedimiento íntegramente en línea cuando la aportación de los socios al capital social se realice mediante aportaciones que no sean dinerarias.

Tanto la constitución de la sociedad como las operaciones en línea se regirán por lo dispuesto en el presente título y en la normativa sectorial que le sea de aplicación.

Artículo 23. Estatutos sociales.

En los estatutos, que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital, se hará constar:

- a) La denominación de la sociedad.
- b) El objeto social, determinando las actividades que lo integran.
- c) El domicilio social.
- d) El capital social, las participaciones o las acciones en que se divida, su valor nominal y su numeración correlativa.

En el caso de las sociedades de responsabilidad limitada en régimen de formación sucesiva, en tanto la cifra de capital sea inferior al mínimo fijado en el artículo 4, los estatutos contendrán una expresa declaración de sujeción de la sociedad a dicho régimen. Los Registradores Mercantiles harán constar, de oficio, esta circunstancia en las notas de despacho de cualquier documento inscribible relativo a la sociedad, así como en las certificaciones que expidan.

Si la sociedad fuera de responsabilidad limitada expresará el número de participaciones en que se divida el capital social, el valor nominal de las mismas, su numeración correlativa y, si fueran desiguales, los derechos que cada una atribuya a los socios y la cuantía o la extensión de estos.

Si la sociedad fuera anónima expresará las clases de acciones y las series, en caso de que existieran; la parte del valor nominal pendiente de desembolso, así como la forma y el plazo máximo en que satisfacerlo; y si las acciones están representadas por medio de títulos, o por medio de anotaciones en cuenta o mediante sistemas basados en tecnología de registros distribuidos. En caso de que se representen por medio de títulos, deberá indicarse si son las acciones nominativas o al portador y si se prevé la emisión de títulos múltiples.

e) El modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren.

En las sociedades comanditarias por acciones se expresará, además, la identidad de los socios colectivos.

- f) El modo de deliberar y adoptar sus acuerdos los órganos colegiados de la sociedad.

Artículo 24. Comienzo de las operaciones.

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, las operaciones sociales darán comienzo en la fecha de otorgamiento de la escritura de constitución.

2. Los estatutos no podrán fijar una fecha anterior a la del otorgamiento de la escritura, excepto en el supuesto de transformación.

Artículo 25. Duración de la sociedad.

Salvo disposición contraria de los estatutos, la sociedad tendrá duración indefinida.

Artículo 26. Ejercicio social.

A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el treinta y uno de diciembre de cada año.

Artículo 27. *Ventajas de los fundadores de las sociedades anónimas.*

1. En los estatutos de las sociedades anónimas los fundadores y los promotores de la sociedad podrán reservarse derechos especiales de contenido económico, cuyo valor en conjunto, cualquiera que sea su naturaleza, no podrá exceder del diez por ciento de los beneficios netos obtenidos según balance, una vez deducida la cuota destinada a la reserva legal y por un período máximo de diez años. Los estatutos habrán de prever un sistema de liquidación para los supuestos de extinción anticipada de estos derechos especiales.

2. Estos derechos podrán incorporarse a títulos nominativos distintos de las acciones, cuya transmisibilidad podrá restringirse en los estatutos sociales.

Artículo 28. *Autonomía de la voluntad.*

En la escritura y en los estatutos se podrán incluir, además, todos los pactos y condiciones que los socios fundadores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores del tipo social elegido.

Artículo 29. *Pactos reservados.*

Los pactos que se mantengan reservados entre los socios no serán oponibles a la sociedad.

Artículo 30. *Responsabilidad de los fundadores.*

1. Los fundadores responderán solidariamente frente a la sociedad, los socios y los terceros de la constancia en la escritura de constitución de las menciones exigidas por la ley, de la exactitud de cuantas declaraciones hagan en aquella y de la adecuada inversión de los fondos destinados al pago de los gastos de constitución.

2. La responsabilidad de los fundadores alcanzará a las personas por cuya cuenta hayan obrado estos.

CAPÍTULO III

La inscripción registral

Sección 1.^a La inscripción

Artículo 31. *Legitimación para la solicitud de inscripción.*

Los socios fundadores y los administradores de la sociedad tendrán las facultades necesarias para la presentación de la escritura de constitución en el Registro Mercantil y, en su caso, en los de la Propiedad y de Bienes Muebles, así como para solicitar o practicar la liquidación y hacer el pago de los impuestos y gastos correspondientes.

Artículo 32. *Deber legal de presentación a inscripción.*

1. Los socios fundadores y los administradores deberán presentar a inscripción en el Registro Mercantil la escritura de constitución en el plazo de dos meses desde la fecha del otorgamiento y responderán solidariamente de los daños y perjuicios que causaren por el incumplimiento de esta obligación.

2. La inscripción de la escritura de constitución y de todos los demás actos relativos a la sociedad podrán practicarse previa justificación de que ha sido solicitada o realizada la liquidación de los impuestos correspondientes al acto inscribible.

Artículo 33. *Efectos de la inscripción.*

Con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido.

Artículo 34. *Intransmisibilidad de participaciones y acciones antes de la inscripción.*

Hasta la inscripción de la sociedad o, en su caso, del acuerdo de aumento de capital social en el Registro Mercantil, no podrán transmitirse las participaciones sociales, ni entregarse o transmitirse las acciones.

Artículo 35. *Publicación.*

Una vez inscrita la sociedad en el Registro Mercantil, el registrador mercantil remitirá para su publicación, de forma telemática y sin coste adicional alguno, al Boletín Oficial del Registro Mercantil, los datos relativos a la escritura de constitución que reglamentariamente se determinen.

Sección 2.^a Sociedad en formación

Artículo 36. *Responsabilidad de quienes hubiesen actuado.*

Por los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción en el Registro Mercantil, responderán solidariamente quienes los hubiesen celebrado, a no ser que su eficacia hubiese quedado condicionada a la inscripción y, en su caso, posterior asunción de los mismos por parte de la sociedad.

Artículo 37. *Responsabilidad de la sociedad en formación.*

1. Por los actos y contratos indispensables para la inscripción de la sociedad, por los realizados por los administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción y por los estipulados en virtud de mandato específico por las personas a tal fin designadas por todos los socios, responderá la sociedad en formación con el patrimonio que tuviere.

2. Los socios responderán personalmente hasta el límite de lo que se hubieran obligado a aportar.

3. Salvo que la escritura o los estatutos sociales dispongan otra cosa, si la fecha de comienzo de las operaciones coincide con el otorgamiento de la escritura fundacional, se entenderá que los administradores están facultados para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos.

Artículo 38. *Responsabilidad de la sociedad inscrita.*

1. Una vez inscrita, la sociedad quedará obligada por aquellos actos y contratos a que se refiere el artículo anterior así como por los que acepte dentro del plazo de tres meses desde su inscripción.

2. En ambos supuestos cesará la responsabilidad solidaria de socios, administradores y representantes a que se refieren los dos artículos anteriores.

3. En el caso de que el valor del patrimonio social, sumado al importe de los gastos indispensables para la inscripción de la sociedad, fuese inferior a la cifra del capital, los socios estarán obligados a cubrir la diferencia.

Sección 3.^a Sociedad devenida irregular

Artículo 39. *Sociedad devenida irregular.*

1. Una vez verificada la voluntad de no inscribir la sociedad y, en cualquier caso, transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la sociedad en formación hubiera iniciado o continuado sus operaciones.

2. En caso de posterior inscripción de la sociedad no será de aplicación lo establecido en el apartado segundo del artículo anterior.

Artículo 40. *Derecho del socio a instar la disolución.*

En caso de sociedad devenida irregular, cualquier socio podrá instar la disolución de la sociedad ante el juez de lo mercantil del lugar del domicilio social y exigir, previa liquidación

del patrimonio social, la cuota correspondiente, que se satisfará, siempre que sea posible, con la restitución de sus aportaciones.

CAPÍTULO III BIS

La constitución electrónica de la sociedad de responsabilidad limitada (constitución en línea)

Artículo 40 bis. *Modelos electrónicos para la constitución electrónica.*

El Ministerio de Industria, Comercio y Turismo conjuntamente con el Ministerio de Justicia, procederán a introducir las modificaciones necesarias en el Documento Único Electrónico, estatutos tipo y escritura pública estandarizada e incluirlos en su respectiva sede electrónica. Estos documentos habrán de ser accesibles, también, a través de la pasarela digital única europea. Se preverá además un nudo de comunicación con la plataforma notarial.

Tales documentos modelos deberán de estar redactados en español, en las lenguas cooficiales y en inglés. El otorgamiento de la escritura pública y su inscripción, se realizará conforme a la normativa notarial y registral, respectivamente.

Artículo 40 ter. *Aportaciones.*

1. Las aportaciones dinerarias serán efectuadas mediante un instrumento de pago electrónico de amplia disposición en la Unión Europea. El instrumento ha de permitir la identificación de la persona que realizó el pago y debe ser proporcionado por un prestador de servicios de pago electrónico o entidad financiera establecida en un Estado miembro.

2. La documentación, valoración y transmisión de las aportaciones dinerarias serán instrumentadas electrónicamente. El notario, sin perjuicio de la calificación registral, conforme a las reglas generales, comprobará, asimismo, cuando sea necesario, que se ha acreditado la realidad y, en su caso, la valoración de las aportaciones efectuadas al capital social de la sociedad.

3. No obstante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 62 no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias en la constitución de sociedades de responsabilidad limitada si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de las mismas.

Artículo 40 quater. *Registro mercantil e inscripción.*

El Registro Mercantil competente para recibir la escritura pública de constitución y sus anexos documentales electrónicos será el del domicilio social de la sociedad que se constituya.

El procedimiento de constitución en línea, cuando se utilicen escrituras en formato estandarizado con campos codificados y estatutos tipo, se llevará a cabo en el plazo de las seis horas hábiles contadas desde el día siguiente al de la fecha del asiento de presentación o, en su caso, al de la fecha de devolución del documento retirado; a estos efectos se consideran horas hábiles las que queden comprendidas dentro del horario de apertura fijado para los registros. En los demás casos, la calificación e inscripción se llevará a cabo en un plazo máximo de cinco días laborables contados desde el siguiente al de la fecha del asiento de presentación o, en su caso, al de la fecha de devolución del documento retirado. Si la inscripción definitiva se practica vigente el asiento de presentación los efectos se retrotraerán a esta fecha.

En caso de existencia de causa justificada por razones técnicas o por especial complejidad del asunto que impida el cumplimiento de dicho plazo, el Registrador mercantil deberá notificar esta circunstancia al interesado.

Artículo 40 quinquies. *Excepciones.*

1. La constitución electrónica de la sociedad, en la observancia de los requisitos establecidos por los artículos precedentes, se llevará a cabo íntegramente en línea y sin

necesidad de que los fundadores comparezcan presencialmente ante el notario. No obstante:

(i) por razones de interés público y en orden a evitar cualquier falsificación de identidad, el notario podrá, a los efectos de comprobar la identidad exacta del fundador, requerir la comparecencia física del interesado por una sola vez.

(ii) del mismo modo dicha comparecencia física podrá ser exigida por el notario en orden a la completa comprobación de la capacidad del otorgante y, en su caso, sus efectivos poderes de representación.

En estos supuestos, el notario deberá anexar a la escritura los motivos por los que se ha exigido la presencia de los comparecientes.

2. Esta presencia física no impedirá que las restantes etapas y elementos del procedimiento electrónico de constitución de la sociedad puedan ser completadas electrónicamente.

CAPÍTULO IV

La constitución sucesiva de la sociedad anónima

Artículo 41. *Ámbito de aplicación.*

Siempre que con anterioridad al otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad anónima se haga una promoción pública de la suscripción de las acciones por cualquier medio de publicidad o por la actuación de intermediarios financieros, se aplicarán las normas previstas en este título.

Artículo 42. *Programa de fundación.*

1. En la fundación por suscripción pública, los promotores comunicarán a la Comisión Nacional del Mercado de Valores el proyecto de emisión y redactarán el programa de fundación, con las indicaciones que juzguen oportunas y necesariamente con las siguientes:

- a) El nombre, apellidos, nacionalidad y domicilio de todos los promotores.
- b) El texto literal de los estatutos que, en su caso, deban regir la sociedad.
- c) El plazo y condiciones para la suscripción de las acciones y, en su caso, la entidad o entidades de crédito donde los suscriptores deberán desembolsar la suma de dinero que estén obligados a entregar para suscribirlas. Deberá mencionarse expresamente si los promotores están o no facultados para, en caso de ser necesario, ampliar el plazo de suscripción.
- d) En el caso de que se proyecten aportaciones no dinerarias, en una o en varias veces, el programa hará mención suficiente de su naturaleza y valor, del momento o momentos en que deban efectuarse y, por último, del nombre o denominación social de los aportantes. En todo caso, se mencionará expresamente el lugar en que estarán a disposición de los suscriptores la memoria explicativa y el informe técnico sobre la valoración de las aportaciones no dinerarias previsto en esta ley.
- e) El Registro Mercantil en el que se efectúe el depósito del programa de fundación y del folleto informativo de la emisión de acciones.
- f) El criterio para reducir las suscripciones de acciones en proporción a las efectuadas, cuando el total de aquellas rebase el valor o cuantía del capital, o la posibilidad de constituir la sociedad por el total valor suscrito, sea este superior o inferior al anunciado en el programa de fundación.

2. El programa de fundación terminará con un extracto en el que se resumirá su contenido.

Artículo 43. *Depósito del programa.*

1. Los promotores, antes de realizar cualquier publicidad de la sociedad proyectada, deberán aportar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores una copia completa del programa de fundación a la que acompañarán un informe técnico sobre la viabilidad de la

sociedad proyectada y los documentos que recojan las características de las acciones a emitir y los derechos que se reconocen a sus suscriptores. Asimismo aportarán un folleto informativo, cuyo contenido se ajustará a lo previsto por la normativa reguladora del mercado de valores.

El programa deberá ser suscrito por todos los promotores, cuyas firmas habrán de legitimarse notarialmente. El folleto habrá de ser suscrito, además, por los intermediarios financieros que, en su caso, se encarguen de la colocación y aseguramiento de la emisión.

2. Los promotores deberán asimismo depositar en el Registro Mercantil un ejemplar impreso del programa de fundación y del folleto informativo. A tales documentos acompañarán el certificado de su depósito previo ante la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Por medio del Boletín Oficial del Registro Mercantil se hará público tanto el hecho del depósito de los indicados documentos como la posibilidad de su consulta en la Comisión Nacional del Mercado de Valores o en el propio Registro Mercantil y un extracto de su contenido.

3. En toda publicidad de la sociedad proyectada se mencionarán las oficinas de la Comisión del Mercado de Valores y del Registro Mercantil en que se ha efectuado el depósito del programa de fundación y del folleto informativo, así como las entidades de crédito mencionadas en la letra c) del apartado primero del artículo anterior en las que se hallarán a disposición del público que desee suscribir acciones ejemplares impresos del folleto informativo.

Artículo 44. *Suscripción y desembolso de acciones.*

1. La suscripción de acciones, que no podrá modificar las condiciones del programa de fundación y del folleto informativo, deberá realizarse dentro del plazo fijado en el mismo, o del de su prórroga, si la hubiere, previo desembolso de un veinticinco por ciento, al menos, del importe nominal de cada una de ellas, que deberá depositarse a nombre de la sociedad en la entidad o entidades de crédito que al efecto se designen. Las aportaciones no dinerarias, en caso de haberlas, se efectuarán en la forma prevista en el programa de fundación.

2. Los promotores, en el plazo de un mes contado desde el día en que finalizo el de suscripción, formalizarán ante notario la lista definitiva de suscriptores, mencionando expresamente el número de acciones que a cada uno corresponda, su clase y serie, de existir varias, y su valor nominal, así como la entidad o entidades de crédito donde figuren depositados a nombre de la sociedad el total de los desembolsos recibidos de los suscriptores. A tal efecto, entregarán al fedatario autorizante los justificantes de dichos extremos.

Artículo 45. *Indisponibilidad de las aportaciones.*

Las aportaciones serán indisponibles hasta que la sociedad quede inscrita en el Registro Mercantil, salvo para los gastos de notaría, de registro y fiscales que sean imprescindibles para la inscripción.

Artículo 46. *Boletín de suscripción.*

1. La suscripción de acciones se hará constar en un documento que, mencionando la expresión «boletín de suscripción», se extenderá por duplicado y contendrá, al menos, las siguientes indicaciones:

a) La denominación de la futura sociedad y la referencia a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y al Registro Mercantil donde se hayan depositado el programa de fundación y el folleto informativo, así como la indicación del Boletín Oficial del Registro Mercantil en el que se haya publicado su extracto.

b) El nombre y apellidos o la razón o denominación social, la nacionalidad y el domicilio del suscriptor.

c) El número de acciones que suscribe, el valor nominal de cada una de ellas y su clase y serie, si existiesen varias.

d) El importe del valor nominal desembolsado.

e) La expresa aceptación por parte del suscriptor del contenido del programa de fundación.

f) La identificación de la entidad de crédito en la que, en su caso, se verifiquen las suscripciones y se desembolsen los importes mencionados en el boletín de suscripción.

g) La fecha y firma del suscriptor.

2. Un ejemplar del boletín de suscripción quedará en poder de los promotores, entregándose un duplicado al suscriptor con la firma de uno de los promotores, al menos, o la de la entidad de crédito autorizada por éstos para admitir las suscripciones.

Artículo 47. *Convocatoria de la junta constituyente.*

1. En el plazo máximo de seis meses contados a partir del depósito del programa de fundación y del folleto informativo en el Registro Mercantil, los promotores convocarán mediante carta certificada y con quince días de antelación, como mínimo, a cada uno de los suscriptores de las acciones para que concurran a la junta constituyente, que deliberará en especial sobre los siguientes extremos:

a) Aprobación de las gestiones realizadas hasta entonces por los promotores.

b) Aprobación de los estatutos sociales.

c) Aprobación del valor que se haya dado a las aportaciones no dinerarias, si las hubiere.

d) Aprobación de los beneficios particulares reservados a los promotores, si los hubiere.

e) Nombramiento de las personas encargadas de la administración de la sociedad.

f) Designación de la persona o personas que deberán otorgar la escritura fundacional de la sociedad.

2. En el orden del día de la convocatoria se habrán de transcribir, como mínimo, todos los asuntos anteriormente expuestos. La convocatoria habrá de publicarse, además, en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

Artículo 48. *Junta constituyente.*

1. La junta estará presidida por el promotor que aparezca como primer firmante del programa de fundación y, en su ausencia, por el que elijan los restantes promotores. Actuará de secretario el suscriptor que elijan los asistentes.

2. Para que la junta pueda constituirse válidamente, deberá concurrir a ella, en nombre propio o ajeno, un número de suscriptores que represente, al menos, la mitad del capital suscrito. La representación para asistir y votar se regirá por lo establecido en esta ley.

3. Antes de entrar en el orden del día se confeccionará la lista de suscriptores presentes en la forma prevista en esta ley.

Artículo 49. *Adopción de acuerdos.*

1. Cada suscriptor tendrá derecho a los votos que le correspondan con arreglo a su aportación.

2. Los acuerdos se tomarán por una mayoría integrada, al menos, por la cuarta parte de los suscriptores concurrentes a la junta, que representen, como mínimo, la cuarta parte del capital suscrito.

En el caso de que pretendan reservarse derechos especiales para los promotores o de que existan aportaciones no dinerarias, los interesados no podrán votar en los acuerdos que deban aprobarlas. En estos dos supuestos bastará la mayoría de los votos restantes para la adopción de acuerdos.

3. Para modificar el contenido del programa de fundación será necesario el voto unánime de todos los suscriptores concurrentes.

Artículo 50. *Acta de la junta constituyente.*

Las condiciones de constitución de la junta, los acuerdos adoptados por esta y las protestas formuladas en ella se harán constar en un acta firmada por el suscriptor que ejerza las funciones de secretario, con el visto bueno del presidente.

Artículo 51. *Escritura e inscripción en el Registro Mercantil.*

1. En el mes siguiente a la celebración de la junta, las personas que hayan sido designadas al efecto otorgarán escritura pública de constitución de la sociedad, con sujeción a los acuerdos adoptados por la junta y a los demás documentos justificativos.

2. Los otorgantes tendrán las facultades necesarias para hacer la presentación de la escritura, tanto en el Registro Mercantil como en el de la Propiedad y en el de Bienes Muebles, y para solicitar o practicar la liquidación y hacer el pago de los impuestos y gastos respectivos.

3. La escritura será, en todo caso, presentada para su inscripción en el Registro Mercantil del domicilio de la sociedad dentro de los dos meses siguientes a su otorgamiento.

Artículo 52. *Responsabilidad de los otorgantes.*

Si hubiese retraso en el otorgamiento de la escritura de constitución o en su presentación a inscripción en el Registro Mercantil, las personas a que se refiere el artículo anterior responderán solidariamente de los daños y perjuicios causados.

Artículo 53. *Obligaciones anteriores a la inscripción.*

1. Los promotores responderán solidariamente de las obligaciones asumidas frente a terceros con la finalidad de constituir la sociedad.

2. Una vez inscrita, la sociedad asumirá las obligaciones contraídas legítimamente por los promotores y les reembolsará de los gastos realizados, siempre que su gestión haya sido aprobada por la junta constituyente o que los gastos hayan sido necesarios.

3. Los promotores no podrán exigir estas responsabilidades de los simples suscriptores, a menos que estos hayan incurrido en dolo o culpa.

Artículo 54. *Responsabilidad de los promotores.*

Los promotores responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a terceros de la realidad y exactitud de las listas de suscripción que han de presentar a la junta constituyente; de los desembolsos iniciales exigidos en el programa de fundación y de su adecuada inversión; de la veracidad de las declaraciones contenidas en dicho programa y en el folleto informativo, y de la realidad y la efectiva entrega a la sociedad de las aportaciones no dinerarias.

Artículo 55. *Consecuencias de la no inscripción.*

En todo caso, transcurrido un año desde el depósito del programa de fundación y del folleto informativo en el Registro Mercantil sin haberse procedido a inscribir la escritura de constitución, los suscriptores podrán exigir la restitución de las aportaciones realizadas con los frutos que hubieran producido.

CAPÍTULO V

La nulidad de la sociedad

Artículo 56. *Causas de nulidad.*

1. Una vez inscrita la sociedad, la acción de nulidad sólo podrá ejercitarse por las siguientes causas:

a) Por no haber concurrido en el acto constitutivo la voluntad efectiva de, al menos, dos socios fundadores, en el caso de pluralidad de éstos o del socio fundador cuando se trate de sociedad unipersonal.

b) Por la incapacidad de todos los socios fundadores.

c) Por no expresarse en la escritura de constitución las aportaciones de los socios.

d) Por no expresarse en los estatutos la denominación de la sociedad.

e) Por no expresarse en los estatutos el objeto social o ser éste ilícito o contrario al orden público.

- f) Por no expresarse en los estatutos la cifra del capital social.
- g) Por no haberse desembolsado íntegramente el capital social, en las sociedades de responsabilidad limitada; y por no haberse realizado el desembolso mínimo exigido por la ley, en las sociedades anónimas.

2. Fuera de los casos enunciados en el apartado anterior no podrá declararse la inexistencia ni la nulidad de la sociedad ni tampoco declararse su anulación.

Artículo 57. *Efectos de la declaración de nulidad.*

1. La sentencia que declare la nulidad de la sociedad abre su liquidación, que se seguirá por el procedimiento previsto en la presente ley para los casos de disolución.

2. La nulidad no afectará a la validez de las obligaciones o de los créditos de la sociedad frente a terceros, ni a la de los contraídos por éstos frente a la sociedad, sometiéndose unas y otros al régimen propio de la liquidación.

3. En las sociedades de responsabilidad limitada, cuando la sociedad sea declarada nula por no haberse desembolsado íntegramente el capital social, los socios estarán obligados a desembolsar la parte que hubiera quedado pendiente. En las sociedades anónimas, cuando el pago a terceros de las obligaciones contraídas por la sociedad declarada nula así lo exija, los socios estarán obligados a desembolsar la parte que hubiera quedado pendiente.

TÍTULO III

Las aportaciones sociales

CAPÍTULO I

Las aportaciones sociales

Sección 1.^a Disposiciones generales

Artículo 58. *Objeto de la aportación.*

1. En las sociedades de capital sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica.

2. En ningún caso podrán ser objeto de aportación el trabajo o los servicios.

Artículo 59. *Efectividad de la aportación.*

1. Será nula la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones que no respondan a una efectiva aportación patrimonial a la sociedad.

2. No podrán crearse participaciones o emitirse acciones por una cifra inferior a la de su valor nominal.

Artículo 60. *Título de la aportación.*

Toda aportación se entiende realizada a título de propiedad, salvo que expresamente se estipule de otro modo.

Sección 2.^a Aportaciones dinerarias y aportaciones no dinerarias

Subsección 1.^a Aportaciones dinerarias

Artículo 61. *Aportaciones dinerarias.*

1. Las aportaciones dinerarias deberán establecerse en euros.

2. Si la aportación fuese en otra moneda, se determinará su equivalencia en euros con arreglo a la ley.

Artículo 62. *Acreditación de la realidad de las aportaciones.*

1. Ante el notario autorizante de la escritura de constitución o de ejecución de aumento del capital social o, en el caso de las sociedades anónimas, de aquellas escrituras en las que consten los sucesivos desembolsos, deberá acreditarse la realidad de las aportaciones dinerarias mediante certificación del depósito de las correspondientes cantidades a nombre de la sociedad en entidad de crédito, que el notario incorporará a la escritura, o mediante su entrega para que aquél lo constituya a nombre de ella.

2. No obstante lo anterior, no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias en la constitución de sociedades de responsabilidad limitada si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de las mismas.

3. La vigencia de la certificación será de dos meses a contar de su fecha.

4. En tanto no transcurra el periodo de vigencia de la certificación, la cancelación del depósito por quien lo hubiera constituido exigirá la previa devolución de la certificación a la entidad de crédito emisora.

Subsección 2.^a Aportaciones no dinerarias

Artículo 63. *Aportaciones no dinerarias.*

En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas.

Artículo 64. *Aportación de bienes muebles o inmuebles.*

Si la aportación consistiese en bienes muebles o inmuebles o derechos asimilados a ellos, el aportante estará obligado a la entrega y saneamiento de la cosa objeto de la aportación en los términos establecidos por el Código Civil para el contrato de compraventa, y se aplicarán las reglas del Código de Comercio sobre el mismo contrato en materia de transmisión de riesgos.

Artículo 65. *Aportación de derecho de crédito.*

Si la aportación consistiere en un derecho de crédito, el aportante responderá de la legitimidad de éste y de la solvencia del deudor.

Artículo 66. *Aportación de empresa.*

1. Si se aportase una empresa o establecimiento, el aportante quedará obligado al saneamiento de su conjunto, si el vicio o la evicción afectasen a la totalidad o a alguno de los elementos esenciales para su normal explotación.

2. También procederá el saneamiento individualizado de aquellos elementos de la empresa aportada que sean de importancia por su valor patrimonial.

CAPÍTULO II

La valoración de las aportaciones no dinerarias en la sociedad anónima

Artículo 67. *Informe del experto.*

1. En la constitución o en los aumentos de capital de las sociedades anónimas, las aportaciones no dinerarias, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes con competencia profesional, designados por el registrador mercantil del domicilio social conforme al procedimiento que reglamentariamente se determine.

2. El informe contendrá la descripción de la aportación, con sus datos registrales, si existieran, y la valoración de la aportación, expresando los criterios utilizados y si se

corresponde con el valor nominal y, en su caso, con la prima de emisión de las acciones que se emitan como contrapartida.

3. El valor que se dé a la aportación en la escritura social no podrá ser superior a la valoración realizada por los expertos.

Artículo 68. *Responsabilidad del experto.*

1. El experto responderá frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores de los daños causados por la valoración, y quedará exonerado si acredita que ha aplicado la diligencia y los estándares propios de la actuación que le haya sido encomendada.

2. La acción para exigir esta responsabilidad prescribirá a los cuatro años de la fecha del informe.

Artículo 69. *Excepciones a la exigencia del informe.*

El informe del experto no será necesario en los siguientes casos:

a) Cuando la aportación no dineraria consista en valores mobiliarios que coticen en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado o en instrumentos del mercado monetario. Estos bienes se valorarán al precio medio ponderado al que hubieran sido negociados en uno o varios mercados regulados en el último trimestre anterior a la fecha de la realización efectiva de la aportación, de acuerdo con la certificación emitida por la sociedad rectora del mercado secundario oficial o del mercado regulado de que se trate.

Si ese precio se hubiera visto afectado por circunstancias excepcionales que hubieran podido modificar significativamente el valor de los bienes en la fecha efectiva de la aportación, los administradores de la sociedad deberán solicitar el nombramiento de experto independiente para que emita informe.

b) Cuando la aportación consista en bienes distintos de los señalados en la letra anterior cuyo valor razonable se hubiera determinado, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la realización efectiva de la aportación, por experto independiente con competencia profesional no designado por las partes, de conformidad con los principios y las normas de valoración generalmente reconocidos para esos bienes.

Si concurrieran nuevas circunstancias que pudieran modificar significativamente el valor razonable de los bienes a la fecha de la aportación, los administradores de la sociedad deberán solicitar el nombramiento de experto independiente para que emita informe.

En este caso, si los administradores no hubieran solicitado el nombramiento de experto debiendo hacerlo, el accionista o los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social, el día en que se adopte el acuerdo de aumento del capital, podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un experto para que se efectúe la valoración de los activos. La solicitud podrán hacerla hasta el día de la realización efectiva de la aportación, siempre que en el momento de presentarla continúen representando al menos el cinco por ciento del capital social.

c) Cuando en la constitución de una nueva sociedad por fusión o escisión se haya elaborado un informe por experto independiente sobre el proyecto de fusión o escisión.

d) Cuando el aumento del capital social se realice con la finalidad de entregar las nuevas acciones o participaciones sociales a los socios de la sociedad absorbida o escindida y se hubiera elaborado un informe de experto independiente sobre el proyecto de fusión o escisión.

e) Cuando el aumento del capital social se realice con la finalidad de entregar las nuevas acciones a los accionistas de la sociedad que sea objeto de una oferta pública de adquisición de acciones.

Artículo 70. *Informe sustitutivo de los administradores.*

Cuando las aportaciones no dinerarias se efectuaran sin informe de expertos independientes designados por el Registro Mercantil, los administradores elaborarán un informe que contendrá:

a) La descripción de la aportación.

b) El valor de la aportación, el origen de esa valoración y, cuando proceda, el método seguido para determinarla.

Si la aportación hubiera consistido en valores mobiliarios cotizados en mercado secundario oficial o del mercado regulado del que se trate o en instrumentos del mercado monetario, se unirá al informe la certificación emitida por su sociedad rectora.

c) Una declaración en la que se precise si el valor obtenido corresponde, como mínimo, al número y al valor nominal y, en su caso, a la prima de emisión de las acciones emitidas como contrapartida.

d) Una declaración en la que se indique que no han aparecido circunstancias nuevas que puedan afectar a la valoración inicial.

Artículo 71. *Publicidad de los informes.*

1. Una copia autenticada del informe del experto o, en su caso, del informe de los administradores deberá depositarse en el Registro Mercantil en el plazo máximo de un mes a partir de la fecha efectiva de la aportación.

2. El informe del experto o, en su caso, el informe de los administradores, se incorporará como anexo a la escritura de constitución de la sociedad o a la de ejecución del aumento del capital social.

Artículo 72. *Adquisiciones onerosas.*

1. Las adquisiciones de bienes a título oneroso realizadas por una sociedad anónima desde el otorgamiento de la escritura de constitución o de transformación en este tipo social y hasta dos años de su inscripción en el Registro Mercantil habrán de ser aprobadas por la junta general de accionistas si el importe de aquéllas fuese, al menos, de la décima parte del capital social.

2. Con la convocatoria de la junta deberá ponerse a disposición de los accionistas un informe elaborado por los administradores que justifique la adquisición, así como el exigido en este capítulo para la valoración de las aportaciones no dinerarias. Será de aplicación lo previsto en el artículo anterior.

3. No será de aplicación lo dispuesto en los apartados anteriores a las adquisiciones comprendidas en las operaciones ordinarias de la sociedad ni a las que se verifiquen en mercado secundario oficial o en subasta pública.

CAPÍTULO III

La responsabilidad por las aportaciones no dinerarias

Sección 1.^a Régimen de responsabilidad en las sociedades de responsabilidad limitada

Artículo 73. *Responsabilidad solidaria.*

1. Los fundadores, las personas que ostentaran la condición de socio en el momento de acordarse el aumento de capital y quienes adquieran alguna participación desembolsada mediante aportaciones no dinerarias, responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura.

La responsabilidad de los fundadores alcanzará a las personas por cuya cuenta hayan obrado éstos.

2. Si la aportación se hubiera efectuado como contravalor de un aumento del capital social, quedarán exentos de esta responsabilidad los socios que hubiesen constar en acta su oposición al acuerdo o a la valoración atribuida a la aportación.

3. En caso de aumento del capital social con cargo a aportaciones no dinerarias, además de las personas a que se refiere el apartado primero, también responderán solidariamente los administradores por la diferencia entre la valoración que hubiesen realizado y el valor real de las aportaciones.

Artículo 74. *Legitimación para el ejercicio de la acción de responsabilidad.*

1. La acción de responsabilidad deberá ser ejercitada por los administradores o por los liquidadores de la sociedad. Para el ejercicio de la acción no será preciso el previo acuerdo de la sociedad.

2. La acción de responsabilidad podrá ser ejercitada, además, por cualquier socio que hubiera votado en contra del acuerdo siempre que represente, al menos, el cinco por ciento de la cifra del capital social y por cualquier acreedor en caso de insolvencia de la sociedad.

Artículo 75. *Prescripción de la acción.*

La responsabilidad frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales a que se refiere esta sección prescribirá a los cinco años a contar del momento en que se hubiera realizado la aportación.

Artículo 76. *Exclusión del régimen legal de responsabilidad.*

Los socios cuyas aportaciones no dinerarias sean sometidas a valoración pericial conforme a lo previsto para las sociedades anónimas quedan excluidos de la responsabilidad solidaria a que se refieren los artículos anteriores.

Sección 2.ª Régimen de responsabilidad en las sociedades anónimas

Artículo 77. *Responsabilidad solidaria.*

Los fundadores responderán solidariamente frente a la sociedad, los accionistas y los terceros de la realidad de las aportaciones sociales y de la valoración de las no dinerarias.

La responsabilidad de los fundadores alcanzará a las personas por cuya cuenta hayan obrado éstos.

CAPÍTULO IV

El desembolso

Sección 1.ª Reglas generales

Artículo 78. *El desembolso del valor nominal de las participaciones sociales.*

Las participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad de responsabilidad limitada deberán estar íntegramente asumidas por los socios, e íntegramente desembolsado el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social.

Artículo 79. *El desembolso mínimo del valor nominal de las acciones.*

Las acciones en que se divida el capital de la sociedad anónima deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social.

Artículo 80. *Aportaciones no dinerarias aplazadas.*

1. En las sociedades anónimas, en caso de desembolso parcial de las acciones suscritas, la escritura deberá expresar si los futuros desembolsos se efectuarán en metálico o en nuevas aportaciones no dinerarias. En este último caso, se determinará en la escritura su naturaleza, valor y contenido, la forma y el procedimiento de efectuarlas, con mención expresa del plazo de su desembolso.

2. El plazo de desembolso con cargo a aportaciones no dinerarias no podrá exceder de cinco años desde la constitución de la sociedad o del acuerdo de aumento del capital social.

3. El informe del experto o, en su caso, el informe de los administradores se incorporará como anejo a la escritura en la que conste la realización de los desembolsos aplazados.

Sección 2.^a Los desembolsos pendientes

Artículo 81. *Los desembolsos pendientes.*

1. En las sociedades anónimas, el accionista deberá aportar a la sociedad la porción de capital que hubiera quedado pendiente de desembolso en la forma y dentro del plazo previsto por los estatutos sociales.

2. La exigencia del pago de los desembolsos pendientes se notificará a los afectados o se anunciará en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. Entre la fecha del envío de la comunicación o la del anuncio y la fecha del pago deberá mediar, al menos, el plazo de un mes.

Artículo 82. *Mora del accionista.*

Se encuentra en mora el accionista una vez vencido el plazo fijado por los estatutos sociales para el pago de la porción de capital no desembolsada o el acordado o decidido por los administradores de la sociedad, conforme a lo establecido en el artículo anterior.

Artículo 83. *Efectos de la mora.*

1. El accionista que se hallare en mora en el pago de los desembolsos pendientes no podrá ejercitar el derecho de voto. El importe de sus acciones será deducido del capital social para el cómputo del quórum.

2. Tampoco tendrá derecho el socio moroso a percibir dividendos ni a la suscripción preferente de nuevas acciones ni de obligaciones convertibles.

Una vez abonado el importe de los desembolsos pendientes junto con los intereses adeudados podrá el accionista reclamar el pago de los dividendos no prescritos, pero no podrá reclamar la suscripción preferente, si el plazo para su ejercicio ya hubiere transcurrido.

Artículo 84. *Reintegración de la sociedad.*

1. Cuando el accionista se halle en mora, la sociedad podrá, según los casos y atendida la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso, con abono del interés legal y de los daños y perjuicios causados por la morosidad o enajenar las acciones por cuenta y riesgo del socio moroso.

2. Cuando haya de procederse a la venta de las acciones, la enajenación se verificará por medio de un miembro del mercado secundario oficial en el que estuvieran admitidas a negociación, o por medio de fedatario público en otro caso, y llevará consigo, si procede, la sustitución del título originario por un duplicado.

Si la venta no pudiese efectuarse, la acción será amortizada, con la consiguiente reducción del capital, quedando en beneficio de la sociedad las cantidades ya desembolsadas.

Artículo 85. *Responsabilidad en la transmisión de acciones no liberadas.*

1. El adquirente de acción no liberada responde solidariamente con todos los transmitentes que le precedan, y a elección de los administradores de la sociedad, del pago de la parte no desembolsada.

2. La responsabilidad de los transmitentes durará tres años, contados desde la fecha de la respectiva transmisión. Cualquier pacto contrario a la responsabilidad solidaria así determinada será nulo.

3. El adquirente que pague podrá reclamar la totalidad de lo pagado de los adquirentes posteriores.

CAPÍTULO V

Las prestaciones accesorias

Artículo 86. *Carácter estatutario.*

1. En los estatutos de las sociedades de capital podrán establecerse prestaciones accesorias distintas de las aportaciones, expresando su contenido concreto y determinado y si se han de realizar gratuitamente o mediante retribución, así como las eventuales cláusulas penales inherentes a su incumplimiento.

2. En ningún caso las prestaciones accesorias podrán integrar el capital social.

3. Los estatutos podrán establecerlas con carácter obligatorio para todos o algunos de los socios o vincular la obligación de realizar las prestaciones accesorias a la titularidad de una o varias participaciones sociales o acciones concretamente determinadas.

Artículo 87. *Prestaciones accesorias retribuidas.*

1. En el caso de que las prestaciones accesorias sean retribuidas los estatutos determinarán la compensación que hayan de recibir los socios que las realicen.

2. La cuantía de la retribución no podrá exceder en ningún caso del valor que corresponda a la prestación.

Artículo 88. *Transmisión de participaciones o de acciones con prestación accesorias.*

1. Será necesaria la autorización de la sociedad para la transmisión voluntaria por actos inter vivos de cualquier participación o acción perteneciente a un socio personalmente obligado a realizar prestaciones accesorias y para la transmisión de aquellas concretas participaciones sociales o acciones que lleven vinculada la referida obligación.

2. Salvo disposición contraria de los estatutos, en las sociedades de responsabilidad limitada la autorización será competencia de la junta general; y, en las sociedades anónimas, de los administradores.

En cualquier caso, transcurrido el plazo de dos meses desde que se hubiera presentado la solicitud de autorización sin que la sociedad haya contestado a la misma, se considerará que la autorización ha sido concedida.

Artículo 89. *Modificación de la obligación de realizar prestaciones accesorias.*

1. La creación, la modificación y la extinción anticipada de la obligación de realizar prestaciones accesorias deberá acordarse con los requisitos previstos para la modificación de los estatutos y requerirá, además, el consentimiento individual de los obligados.

2. Salvo disposición contraria de los estatutos, la condición de socio no se perderá por la falta de realización de las prestaciones accesorias por causas involuntarias.

TÍTULO IV

Participaciones sociales y acciones

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 90. *Participaciones sociales y acciones.*

Las participaciones sociales en la sociedad de responsabilidad limitada y las acciones en la sociedad anónima son partes alícuotas, indivisibles y acumulables del capital social.

Artículo 91. *Atribución de la condición de socio.*

Cada participación social y cada acción confieren a su titular legítimo la condición de socio y le atribuyen los derechos reconocidos en esta ley y en los estatutos.

Artículo 92. *La acción como valor mobiliario.*

1. Las acciones podrán estar representadas por medio de títulos o por medio de anotaciones en cuenta. En uno y otro caso tendrán la consideración de valores mobiliarios.
2. Las participaciones sociales no podrán estar representadas por medio de títulos o de anotaciones en cuenta, ni denominarse acciones, y en ningún caso tendrán el carácter de valores.

CAPÍTULO II

Los derechos del socio

Sección 1.^a Los derechos del socio

Artículo 93. *Derechos del socio.*

En los términos establecidos en esta ley, y salvo los casos en ella previstos, el socio tendrá, como mínimo, los siguientes derechos:

- a) El de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación.
- b) El de asunción preferente en la creación de nuevas participaciones o el de suscripción preferente en la emisión de nuevas acciones o de obligaciones convertibles en acciones.
- c) El de asistir y votar en las juntas generales y el de impugnar los acuerdos sociales.
- d) El de información.

Artículo 94. *Diversidad de derechos.*

1. Las participaciones sociales y las acciones atribuyen a los socios los mismos derechos, con las excepciones establecidas al amparo de la ley.
Las participaciones sociales y las acciones pueden otorgar derechos diferentes. Las acciones que tengan el mismo contenido de derechos constituyen una misma clase. Cuando dentro de una clase se constituyan varias series, todas las que integren una serie deberán tener igual valor nominal.
2. Para la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones que confieran algún privilegio frente a las ordinarias, habrán de observarse las formalidades prescritas para la modificación de estatutos.

Artículo 95. *Privilegio en el reparto de las ganancias sociales.*

1. Cuando el privilegio consista en el derecho a obtener un dividendo preferente, las demás participaciones sociales o acciones no podrán recibir dividendos con cargo a los beneficios mientras no haya sido satisfecho el dividendo privilegiado correspondiente al ejercicio.
2. La sociedad, salvo que sus estatutos dispongan otra cosa, estará obligada a acordar el reparto de ese dividendo si existieran beneficios distribuibles.
3. Los estatutos habrán de establecer las consecuencias de la falta de pago total o parcial del dividendo preferente, si este tiene o no carácter acumulativo en relación a los dividendos no satisfechos, así como los eventuales derechos de los titulares de estas participaciones o acciones privilegiadas en relación a los dividendos que puedan corresponder a las demás.

Artículo 96. *Prohibiciones en materia de privilegio.*

1. No es válida la creación de participaciones sociales ni la emisión de acciones con derecho a percibir un interés, cualquiera que sea la forma de su determinación.
2. No podrán emitirse acciones que de forma directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal y el derecho de voto o el derecho de preferencia.
3. No podrán crearse participaciones sociales que de forma directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal y el derecho de preferencia.

Artículo 97. *Igualdad de trato.*

La sociedad deberá dar un trato igual a los socios que se encuentren en condiciones idénticas.

Sección 2.^a Participaciones sociales y acciones sin voto

Artículo 98. *Creación o emisión.*

Las sociedades de responsabilidad limitada podrán crear participaciones sociales sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital y las sociedades anónimas podrán emitir acciones sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado.

Artículo 99. *Dividendo preferente.*

1. Los titulares de participaciones sociales y las acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo, fijo o variable, que establezcan los estatutos sociales. Una vez acordado el dividendo mínimo, sus titulares tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las participaciones sociales o a las acciones ordinarias.

2. Existiendo beneficios distribuibles, la sociedad está obligada a acordar el reparto del dividendo mínimo a que se refiere el párrafo anterior.

3. De no existir beneficios distribuibles o de no haberlos en cantidad suficiente, la parte de dividendo mínimo no pagada deberá ser satisfecha dentro de los cinco ejercicios siguientes. Mientras no se satisfaga el dividendo mínimo, las participaciones y acciones sin voto tendrán este derecho en igualdad de condiciones que las ordinarias y conservando, en todo caso, sus ventajas económicas.

Artículo 100. *Privilegio en caso de reducción de capital por pérdidas.*

1. Las participaciones sociales y las acciones sin voto no quedarán afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes. Si, como consecuencia de la reducción, el valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social de la sociedad de responsabilidad limitada o del desembolsado en la anónima, deberá restablecerse esa proporción en el plazo máximo de dos años. En caso contrario, procederá la disolución de la sociedad.

2. Cuando en virtud de la reducción del capital se amorticen todas las participaciones sociales o todas las acciones ordinarias, las sin voto tendrán este derecho hasta que se restablezca la proporción prevista legalmente con las ordinarias.

Artículo 101. *Privilegio en la cuota de liquidación.*

En el caso de liquidación de la sociedad, las participaciones sociales sin voto conferirán a su titular el derecho a obtener el reembolso de su valor antes de que se distribuya cantidad alguna a las restantes. En las sociedades anónimas el privilegio alcanzará al reembolso del valor desembolsado de las acciones sin voto.

Artículo 102. *Otros derechos.*

1. Las participaciones sociales y las acciones sin voto atribuirán a sus titulares los demás derechos de las ordinarias, salvo lo dispuesto en los artículos anteriores.

2. Las acciones sin voto no podrán agruparse a los efectos de la designación de vocales del Consejo de administración por el sistema de representación proporcional. El valor nominal de estas acciones no se tendrá en cuenta a efectos del ejercicio de ese derecho por los restantes accionistas.

3. Las participaciones sociales sin voto estarán sometidas a las normas estatutarias y supletorias legales sobre transmisión y derecho de asunción preferente.

Artículo 103. *Modificaciones estatutarias lesivas.*

Toda modificación estatutaria que lesione directa o indirectamente los derechos de las participaciones sociales o de acciones sin voto exigirá el acuerdo de la mayoría de las participaciones sociales o de las acciones sin voto afectadas.

CAPÍTULO III

El libro registro de socios y el régimen de transmisión de las participaciones en las sociedades de responsabilidad limitada

Sección 1.^a El libro registro de socios

Artículo 104. *Libro registro de socios.*

1. La sociedad limitada llevará un Libro registro de socios, en el que se harán constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones, voluntarias o forzosas, de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas.

2. La sociedad sólo reputará socio a quien se halle inscrito en dicho libro.

3. En cada anotación se indicará la identidad y domicilio del titular de la participación o del derecho o gravamen constituido sobre aquélla.

4. La sociedad sólo podrá rectificar el contenido del Libro registro si los interesados no se hubieran opuesto a la rectificación en el plazo de un mes desde la notificación fehaciente del propósito de proceder a la misma.

Los datos personales de los socios podrán modificarse a su instancia, no surtiendo entre tanto efectos frente a la sociedad.

Artículo 105. *Examen y certificación.*

1. Cualquier socio podrá examinar el Libro registro de socios, cuya llevanza y custodia corresponde al órgano de administración.

2. El socio y los titulares de derechos reales o de gravámenes sobre las participaciones sociales, tienen derecho a obtener certificación de las participaciones, derechos o gravámenes registrados a su nombre.

Sección 2.^a La transmisión de las participaciones

Artículo 106. *Documentación de las transmisiones.*

1. La transmisión de las participaciones sociales, así como la constitución del derecho real de prenda sobre las mismas, deberán constar en documento público.

La constitución de derechos reales diferentes del referido en el párrafo anterior sobre las participaciones sociales deberá constar en escritura pública.

2. El adquirente de las participaciones sociales podrá ejercer los derechos de socio frente a la sociedad desde que ésta tenga conocimiento de la transmisión o constitución del gravamen.

Artículo 107. *Régimen de la transmisión voluntaria por actos inter vivos.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, será libre la transmisión voluntaria de participaciones por actos inter vivos entre socios, así como la realizada en favor del cónyuge, ascendiente o descendiente del socio o en favor de sociedades pertenecientes al mismo grupo que la transmitente. En los demás casos, la transmisión está sometida a las reglas y limitaciones que establezcan los estatutos y, en su defecto, las establecidas en esta ley.

2. A falta de regulación estatutaria, la transmisión voluntaria de participaciones sociales por actos inter vivos se regirá por las siguientes reglas:

a) El socio que se proponga transmitir su participación o participaciones deberá comunicarlo por escrito a los administradores, haciendo constar el número y características

de las participaciones que pretende transmitir, la identidad del adquirente y el precio y demás condiciones de la transmisión.

b) La transmisión quedará sometida al consentimiento de la sociedad, que se expresará mediante acuerdo de la Junta General, previa inclusión del asunto en el orden del día, adoptado por la mayoría ordinaria establecida por la ley.

c) La sociedad sólo podrá denegar el consentimiento si comunica al transmitente, por conducto notarial, la identidad de uno o varios socios o terceros que adquieran la totalidad de las participaciones. No será necesaria ninguna comunicación al transmitente si concurrió a la junta general donde se adoptaron dichos acuerdos. Los socios concurrentes a la junta general tendrán preferencia para la adquisición. Si son varios los socios concurrentes interesados en adquirir, se distribuirán las participaciones entre todos ellos a prorrata de su participación en el capital social.

Cuando no sea posible comunicar la identidad de uno o varios socios o terceros adquirentes de la totalidad de las participaciones, la junta general podrá acordar que sea la propia sociedad la que adquiera las participaciones que ningún socio o tercero aceptado por la Junta quiera adquirir, conforme a lo establecido en el artículo 140.

d) El precio de las participaciones, la forma de pago y las demás condiciones de la operación, serán las convenidas y comunicadas a la sociedad por el socio transmitente. Si el pago de la totalidad o de parte del precio estuviera aplazado en el proyecto de transmisión, para la adquisición de las participaciones será requisito previo que una entidad de crédito garantice el pago del precio aplazado.

En los casos en que la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes y, en su defecto, el valor razonable de las participaciones el día en que se hubiera comunicado a la sociedad el propósito de transmitir. Se entenderá por valor razonable el que determine un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad, designado a tal efecto por los administradores de ésta.

En los casos de aportación a sociedad anónima o comanditaria por acciones, se entenderá por valor real de las participaciones el que resulte del informe elaborado por el experto independiente nombrado por el registrador mercantil.

e) El documento público de transmisión deberá otorgarse en el plazo de un mes a contar desde la comunicación por la sociedad de la identidad del adquirente o adquirentes.

f) El socio podrá transmitir las participaciones en las condiciones comunicadas a la sociedad, cuando hayan transcurrido tres meses desde que hubiera puesto en conocimiento de ésta su propósito de transmitir sin que la sociedad le hubiera comunicado la identidad del adquirente o adquirentes.

3. En los estatutos no podrá atribuirse al auditor de cuentas de la sociedad la fijación del valor que tuviera que determinarse a los efectos de su transmisión.

Artículo 108. *Cláusulas estatutarias prohibidas.*

1. Serán nulas las cláusulas estatutarias que hagan prácticamente libre la transmisión voluntaria de las participaciones sociales por actos inter vivos.

2. Serán nulas las cláusulas estatutarias por las que el socio que ofrezca la totalidad o parte de sus participaciones quede obligado a transmitir un número diferente al de las ofrecidas.

3. Sólo serán válidas las cláusulas que prohíban la transmisión voluntaria de las participaciones sociales por actos inter vivos, si los estatutos reconocen al socio el derecho a separarse de la sociedad en cualquier momento. La incorporación de estas cláusulas a los estatutos sociales exigirá el consentimiento de todos los socios.

4. No obstante lo establecido en el apartado anterior, los estatutos podrán impedir la transmisión voluntaria de las participaciones por actos inter vivos, o el ejercicio del derecho de separación, durante un período de tiempo no superior a cinco años a contar desde la constitución de la sociedad, o para las participaciones procedentes de una ampliación de capital, desde el otorgamiento de la escritura pública de su ejecución.

Artículo 109. *Régimen de la transmisión forzosa.*

1. El embargo de participaciones sociales, en cualquier procedimiento de apremio, deberá ser notificado inmediatamente a la sociedad por el juez o autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación del embargo en el Libro registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.

2. Celebrada la subasta o, tratándose de cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, en el momento anterior a la adjudicación, quedará en suspenso la aprobación del remate y la adjudicación de las participaciones sociales embargadas. El juez o la autoridad administrativa remitirán a la sociedad testimonio literal del acta de subasta o del acuerdo de adjudicación y, en su caso, de la adjudicación solicitada por el acreedor. La sociedad trasladará copia de dicho testimonio a todos los socios en el plazo máximo de cinco días a contar de la recepción del mismo.

3. El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar de la recepción por la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios y, en su defecto, y sólo para el caso de que los estatutos establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor y de todos los gastos causados. Si la subrogación fuera ejercitada por varios socios, las participaciones se distribuirán entre todos a prorrata de sus respectivas partes sociales.

Artículo 110. *Régimen de la transmisión mortis causa.*

1. La adquisición de alguna participación social por sucesión hereditaria confiere al heredero o legatario la condición de socio.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los estatutos podrán establecer a favor de los socios sobrevivientes, y, en su defecto, a favor de la sociedad, un derecho de adquisición de las participaciones del socio fallecido, apreciadas en el valor razonable que tuvieren el día del fallecimiento del socio, cuyo precio se pagará al contado. La valoración se regirá por lo dispuesto en esta ley para los casos de separación de socios y el derecho de adquisición habrá de ejercitarse en el plazo máximo de tres meses a contar desde la comunicación a la sociedad de la adquisición hereditaria.

Artículo 111. *Régimen general de las transmisiones.*

El régimen de la transmisión de las participaciones sociales será el vigente en la fecha en que el socio hubiera comunicado a la sociedad el propósito de transmitir o, en su caso, en la fecha de fallecimiento del socio o en la de la adjudicación judicial o administrativa.

Artículo 112. *Ineficacia de las transmisiones con infracción de ley o de los estatutos.*

Las transmisiones de participaciones sociales que no se ajusten a lo previsto en la ley o, en su caso, a lo establecido en los estatutos no producirán efecto alguno frente a la sociedad.

CAPÍTULO IV

La representación y la transmisión de las acciones

Sección 1.^a Representación de las acciones

Subsección 1.^a Representación mediante títulos

Artículo 113. *Representación mediante títulos.*

1. Las acciones representadas por medio de títulos podrán ser nominativas o al portador, pero revestirán necesariamente la forma nominativa mientras no haya sido enteramente desembolsado su importe, cuando su transmisibilidad esté sujeta a restricciones, cuando lleven aparejadas prestaciones accesorias o cuando así lo exijan disposiciones especiales.

2. Cuando las acciones deban representarse por medio de títulos, el accionista tendrá derecho a recibir los que le correspondan, libres de gastos.

Artículo 114. *Título de la acción.*

1. Los títulos, cualquiera que sea su clase, estarán numerados correlativamente, se extenderán en libros talonarios, podrán incorporar una o más acciones de la misma serie y contendrán, como mínimo, las siguientes menciones:

a) La denominación y domicilio de la sociedad, los datos identificadores de su inscripción en el Registro Mercantil y el número de identificación fiscal.

b) El valor nominal de la acción, su número, la serie a que pertenece y, en el caso de que sea privilegiada, los derechos especiales que otorgue.

c) Su condición de nominativa o al portador.

d) Las restricciones a su libre transmisibilidad, cuando se hayan establecido.

e) La suma desembolsada o la indicación de estar la acción completamente liberada.

f) Las prestaciones accesorias, en el caso de que las lleven aparejadas.

g) La suscripción de uno o varios administradores, que podrá hacerse mediante reproducción mecánica de la firma. En este caso se extenderá acta notarial por la que se acredite la identidad de las firmas reproducidas mecánicamente con las que se estampen en presencia del notario autorizante. El acta deberá ser inscrita en el Registro Mercantil antes de poner en circulación los títulos.

2. En el supuesto de acciones sin voto, esta circunstancia se hará constar de forma destacada en el título.

Artículo 115. *Resguardos provisionales.*

1. Los resguardos provisionales de las acciones revestirán necesariamente forma nominativa.

2. Las disposiciones de los artículos 114, 116 y 122 habrán de ser observadas, en cuanto resulten aplicables, para los resguardos provisionales.

Artículo 116. *Libro-registro de acciones nominativas.*

1. Las acciones nominativas figurarán en un libro-registro que llevará la sociedad, en el que se inscribirán las sucesivas transferencias de las acciones, con expresión del nombre, apellidos, razón o denominación social, en su caso, nacionalidad y domicilio de los sucesivos titulares, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre aquellas.

2. La sociedad solo reputará accionista a quien se halle inscrito en dicho libro.

3. Cualquier accionista que lo solicite podrá examinar el libro registro de acciones nominativas.

4. La sociedad solo podrá rectificar las inscripciones que repute falsas o inexactas cuando haya notificado a los interesados su intención de proceder en tal sentido y estos no hayan manifestado su oposición durante los treinta días siguientes a la notificación.

5. Mientras que no se hayan impreso y entregado los títulos de las acciones nominativas, el accionista tiene derecho a obtener certificación de las inscritas a su nombre.

Artículo 117. *Sustitución de títulos.*

1. Siempre que sea procedente la sustitución de los títulos de las acciones o de otros títulos emitidos por la sociedad, ésta podrá anularlos cuando no hayan sido presentados para su canje dentro del plazo publicado al efecto en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia donde la sociedad tenga su domicilio. Ese plazo no podrá ser inferior a un mes.

2. Los títulos anulados serán sustituidos por otros cuya emisión se anunciará igualmente en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en el diario en el que se hubiera publicado el anuncio del canje.

Si los títulos fueran nominativos, se entregarán o remitirán a la persona a cuyo nombre figuren o a sus herederos, previa justificación de su derecho.

Si aquella no pudiera ser hallada o si los títulos fuesen al portador, quedarán depositados por cuenta de quien justifique su titularidad.

3. Transcurridos tres años desde el día de la constitución del depósito, los títulos emitidos en lugar de los anulados podrán ser vendidos por la sociedad por cuenta y riesgo de los interesados y a través de un miembro de la bolsa, si estuviesen admitidos a negociación en el mercado bursátil, o con la intervención de notario si no lo estuviesen.

El importe líquido de la venta de los títulos será depositado a disposición de los interesados en el Banco de España o en la Caja General de Depósitos.

Subsección 2.^a Representación mediante anotaciones en cuenta

Artículo 118. *Representación mediante anotaciones en cuenta.*

1. Las acciones representadas por medio de anotaciones en cuenta se regirán por lo dispuesto en la normativa reguladora del mercado de valores.

2. Esta modalidad de representación de las acciones también podrá adoptarse en los supuestos de nominatividad obligatoria previstos por el artículo 113.

En ese caso, cuando las acciones no hayan sido enteramente desembolsadas, o cuando lleven aparejadas prestaciones accesorias, tales circunstancias deberán consignarse en la anotación en cuenta.

3. Las entidades que de acuerdo con la normativa reguladora del mercado de valores hayan de llevar los registros de los valores representados por medio de anotaciones en cuenta están obligadas a comunicar a la sociedad emisora los datos necesarios para la identificación de sus accionistas.

Artículo 119. *Modificación de las anotaciones en cuenta.*

La modificación de las características de las acciones representadas por medio de anotaciones en cuenta se hará pública, una vez que haya sido formalizada de acuerdo con lo previsto en la presente ley y en la normativa reguladora del mercado de valores, en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia donde la sociedad tenga su domicilio.

Sección 2.^a Transmisión de las acciones

Artículo 120. *Transmisión de acciones.*

1. Mientras no se hayan impreso y entregado los títulos, la transmisión de acciones procederá de acuerdo con las normas sobre la cesión de créditos y demás derechos incorporales.

Tratándose de acciones nominativas, los administradores, una vez que resulte acreditada la transmisión, la inscribirán de inmediato en el libro-registro de acciones nominativas.

2. Una vez impresos y entregados los títulos, la transmisión de las acciones al portador se sujetará a lo dispuesto en el artículo 545 del Código de Comercio.

Las acciones nominativas también podrán transmitirse mediante endoso, en cuyo caso serán de aplicación, en la medida en que sean compatibles con la naturaleza del título, los artículos 15, 16, 19 y 20 de la Ley Cambiaria y del Cheque. La transmisión habrá de

acreditarse frente a la sociedad mediante la exhibición del título. Los administradores, una vez comprobada la regularidad de la cadena de endosos, inscribirán la transmisión en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 121. *Constitución de derechos reales limitados sobre las acciones.*

1. La constitución de derechos reales limitados sobre las acciones procederá de acuerdo con lo dispuesto por el Derecho común.

2. Tratándose de acciones nominativas, la constitución de derechos reales podrá efectuarse por medio de endoso acompañado, según los casos, de la cláusula valor en garantía o valor en usufructo o de cualquier otra equivalente.

La inscripción en el libro-registro de acciones nominativas tendrá lugar de conformidad con lo establecido para la transmisión en el artículo anterior.

En el caso de que los títulos sobre los que recae su derecho no hayan sido impresos y entregados, el acreedor pignoraticio y el usufructuario tendrán derecho a obtener de la sociedad una certificación de la inscripción de su derecho en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 122. *Legitimación del accionista.*

Una vez impresos y entregados los títulos, la exhibición de los mismos o, en su caso, del certificado acreditativo de su depósito en una entidad autorizada será precisa para el ejercicio de los derechos del accionista. Tratándose de acciones nominativas, la exhibición solo será precisa para obtener la correspondiente inscripción en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 123. *Restricciones a la libre transmisibilidad.*

1. Solo serán válidas frente a la sociedad las restricciones o condicionamientos a la libre transmisibilidad de las acciones cuando recaigan sobre acciones nominativas y estén expresamente impuestas por los estatutos.

Cuando las limitaciones se establezcan a través de modificación estatutaria, los accionistas afectados que no hayan votado a favor de tal acuerdo, no quedarán sometidos a él durante un plazo de tres meses a contar desde la publicación del acuerdo en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

2. Serán nulas las cláusulas estatutarias que hagan prácticamente intransmisible la acción.

3. La transmisibilidad de las acciones solo podrá condicionarse a la previa autorización de la sociedad cuando los estatutos mencionen las causas que permitan denegarla.

Salvo prescripción contraria de los estatutos, la autorización será concedida o denegada por los administradores de la sociedad.

En cualquier caso, transcurrido el plazo de dos meses desde que se presentó la solicitud de autorización sin que la sociedad haya contestado a la misma, se considerará que la autorización ha sido concedida.

Artículo 124. *Transmisiones mortis causa.*

1. Las restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las acciones sólo serán aplicables a las adquisiciones por causa de muerte cuando así lo establezcan expresamente los propios estatutos.

2. En este supuesto, para rechazar la inscripción de la transmisión en el libro registro de acciones nominativas, la sociedad deberá presentar al heredero un adquirente de las acciones u ofrecerse a adquirirlas ella misma por su valor razonable en el momento en que se solicitó la inscripción, de acuerdo con lo previsto para la adquisición derivativa de acciones propias en el artículo 146.

Se entenderá como valor razonable el que determine un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad que, a solicitud de cualquier interesado, nombren a tal efecto los administradores de la sociedad.

Artículo 125. *Transmisiones forzosas.*

Lo establecida en el artículo anterior se aplicará cuando la adquisición de las acciones se haya producido como consecuencia de un procedimiento judicial o administrativo de ejecución.

CAPÍTULO V

Copropiedad y derechos reales sobre participaciones sociales o acciones

Artículo 126. *Copropiedad de participaciones sociales o de acciones.*

En caso de copropiedad sobre una o varias participaciones o acciones, los copropietarios habrán de designar una sola persona para el ejercicio de los derechos de socio, y responderán solidariamente frente a la sociedad de cuantas obligaciones se deriven de esta condición. La misma regla se aplicará a los demás supuestos de cotitularidad de derechos sobre participaciones o acciones.

Artículo 127. *Usufructo de participaciones sociales o de acciones.*

1. En caso de usufructo de participaciones o de acciones la cualidad de socio reside en el nudo propietario, pero el usufructuario tendrá derecho en todo caso a los dividendos acordados por la sociedad durante el usufructo. Salvo disposición contraria de los estatutos, el ejercicio de los demás derechos del socio corresponde al nudo propietario.

El usufructuario queda obligado a facilitar al nudo propietario el ejercicio de estos derechos.

2. En las relaciones entre el usufructuario y el nudo propietario regirá lo que determine el título constitutivo del usufructo y, en su defecto, lo previsto en esta ley y, supletoriamente, lo dispuesto en el Código Civil.

Artículo 128. *Reglas de liquidación del usufructo.*

1. Finalizado el usufructo, el usufructuario podrá exigir del nudo propietario el incremento de valor experimentado por las participaciones o acciones usufructuadas que corresponda a los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados durante el usufructo en las reservas expresas que figuren en el balance de la sociedad, cualquiera que se la naturaleza o denominación de las mismas.

2. Disuelta la sociedad durante el usufructo, el usufructuario podrá exigir del nudo propietario una parte de la cuota de liquidación equivalente al incremento de valor de las participaciones o acciones usufructuadas previsto en el apartado anterior. El usufructo se extenderá al resto de la cuota de liquidación.

3. Si las partes no llegaran a un acuerdo sobre el importe a abonar en los supuestos previstos en los dos apartados anteriores, éste será fijado, a petición de cualquiera de ellas y a costa de ambas, por un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad, que designe a tal efecto el Registro Mercantil.

4. El título constitutivo del usufructo de participaciones podrá disponer reglas de liquidación distintas a las previstas en este artículo.

Artículo 129. *Usufructo y derechos de preferencia.*

1. En los casos de aumento del capital de la sociedad, si el nudo propietario no hubiere ejercitado o enajenado el derecho de asunción o de suscripción preferente diez días antes de la extinción del plazo fijado para su ejercicio, estará legitimado el usufructuario para proceder a la venta de los derechos o a la asunción o suscripción de las participaciones o acciones.

2. Cuando se enajenen los derechos de asunción o de suscripción, bien por el nudo propietario, bien por el usufructuario, el usufructo se extenderá al importe obtenido por la enajenación.

3. Cuando se asuman nuevas participaciones o se suscriban nuevas acciones, bien por el nudo propietario, bien por el usufructuario, el usufructo se extenderá a las participaciones

o acciones cuyo desembolso hubiera podido realizarse con el valor total de los derechos utilizados en la asunción o suscripción, calculado por su valor teórico. El resto de las participaciones asumidas o de las acciones suscritas pertenecerá en plena propiedad a aquel que hubiera desembolsado su importe.

4. Si durante el usufructo se aumentase el capital con cargo a los beneficios o reservas constituidas durante el mismo, las nuevas participaciones o acciones corresponderán al nudo propietario, pero se extenderá a ellas el usufructo.

5. El título constitutivo del usufructo de participaciones podrá establecer reglas distintas a las previstas en los apartados anteriores.

6. En la sociedad anónima, el usufructuario tendrá los mismos derechos en los casos de emisión de obligaciones convertibles en acciones de la sociedad.

Artículo 130. *Usufructo de acciones no liberadas.*

1. Cuando el usufructo recayere sobre acciones no liberadas totalmente, el nudo propietario será el obligado frente a la sociedad a efectuar el pago de la parte no desembolsada. Efectuado el pago, tendrá derecho a exigir del usufructuario, hasta el importe de los frutos, el interés legal de la cantidad invertida.

2. Si no hubiere cumplido esa obligación cinco días antes del vencimiento del plazo fijado para realizar el pago, podrá hacerlo el usufructuario, sin perjuicio de repetir contra el nudo propietario al terminar el usufructo.

Artículo 131. *Pago de compensaciones.*

1. Las cantidades que hayan de pagarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 128 podrán abonarse bien en metálico, bien en participaciones o acciones de la misma clase que las que hubieran estado sujetas a usufructo, calculando su valor en virtud del que les corresponda conforme al último balance de la sociedad que hubiere sido aprobado.

2. La misma regla se aplicará respecto de las cantidades que hayan de abonarse en virtud del artículo 129, cuando el usufructo sea de acciones, y del artículo 130. Cuando el usufructo recaiga sobre participaciones, las cantidades que hayan de pagarse por el nudo propietario al usufructuario en virtud del artículo 129, se abonarán en dinero.

Artículo 132. *Prenda de participaciones o de acciones.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, en caso de prenda de participaciones o acciones corresponderá al propietario el ejercicio de los derechos de socio.

El acreedor pignoraticio queda obligado a facilitar el ejercicio de estos derechos.

2. En caso de ejecución de la prenda de participaciones se aplicarán las reglas previstas para el caso de transmisión forzosa por el artículo 109.

3. En la sociedad anónima, si el propietario incumpliese la obligación de desembolso pendiente, el acreedor pignoraticio podrá cumplir por sí esta obligación o proceder a la realización de la prenda.

Artículo 133. *Embargo de participaciones o de acciones.*

En caso de embargo de participaciones o de acciones, se observarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior siempre que sean compatibles con el régimen específico del embargo.

CAPÍTULO VI

Los negocios sobre las propias participaciones y acciones

Sección 1.ª Adquisición originaria

Artículo 134. *Prohibición.*

En ningún caso las sociedades de capital podrán asumir o suscribir sus propias participaciones o acciones ni las creadas o emitidas por su sociedad dominante.

Artículo 135. *Adquisición originaria por la sociedad de responsabilidad limitada.*

La adquisición originaria por la sociedad de responsabilidad limitada de participaciones propias o de participaciones o acciones de la sociedad dominante será nula de pleno derecho.

Artículo 136. *Adquisición originaria por la sociedad anónima.*

1. Las acciones suscritas infringiendo la prohibición del artículo 134 serán propiedad de la sociedad anónima suscriptora.

2. Cuando se trate de suscripción de acciones propias la obligación de desembolsar recaerá solidariamente sobre los socios fundadores o los promotores y, en caso de aumento de capital social, sobre los administradores.

3. Cuando se trate de asunción de participaciones sociales o de suscripción de acciones de la sociedad dominante, la obligación de desembolsar recaerá solidariamente sobre los administradores de la sociedad adquirente y los de la sociedad dominante.

Artículo 137. *Adquisición realizada por persona interpuesta.*

1. En el caso de que la asunción o la suscripción haya sido realizada por persona interpuesta, los fundadores y, en su caso, los administradores responderán solidariamente del desembolso de las participaciones asumidas o de las acciones suscritas.

2. La misma responsabilidad alcanzará a los promotores de la sociedad anónima.

Artículo 138. *Exención de responsabilidad.*

Quedarán exentos de la responsabilidad prevista en los dos artículos anteriores quienes demuestren no haber incurrido en culpa.

Artículo 139. *Consecuencias de la infracción.*

1. Las participaciones sociales y las acciones adquiridas por sociedad anónima en contravención de lo dispuesto en el artículo 134 deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la primera adquisición.

2. Transcurrido este plazo sin que hubiera tenido lugar la enajenación, los administradores procederán de inmediato a convocar junta general para que acuerde la amortización de las acciones propias con la consiguiente reducción del capital social.

3. En el caso de que la sociedad no hubiera reducido el capital social dentro de los dos meses siguientes a la fecha de finalización del plazo para la enajenación, cualquier interesado podrá solicitar la reducción del capital al Secretario judicial o Registrador mercantil del lugar del domicilio social. Los administradores están obligados a solicitar la reducción judicial o registral del capital social cuando el acuerdo de la junta hubiera sido contrario a esa reducción o no pudiera ser logrado.

El expediente ante el Secretario judicial se tramitará conforme a lo establecido en la Ley de Jurisdicción Voluntaria. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo previsto en el Reglamento del Registro Mercantil.

La decisión favorable o desfavorable será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

4. Las participaciones sociales o acciones de la sociedad dominante serán enajenadas a instancia de parte interesada por el Secretario judicial o Registrador mercantil de conformidad con el procedimiento previsto para aquéllos en la Ley de Jurisdicción Voluntaria y en el Reglamento del Registro Mercantil para éstos.

Sección 2.ª Adquisición derivativa

Subsección 1.ª Adquisición derivativa realizada por sociedad de responsabilidad limitada

Artículo 140. *Adquisiciones derivativas permitidas.*

1. La sociedad de responsabilidad limitada sólo podrá adquirir sus propias participaciones, o participaciones o acciones de su sociedad dominante, en los siguientes casos:

a) Cuando formen parte de un patrimonio adquirido a título universal, o sean adquiridas a título gratuito, o como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad contra el titular de las mismas.

b) Cuando las participaciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general.

c) Cuando las participaciones propias se adquieran en el caso previsto en el artículo 109.3.

d) Cuando la adquisición haya sido autorizada por la junta general, se efectúe con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y tenga por objeto participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad, participaciones que se adquieran como consecuencia de la aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas, o participaciones transmitidas mortis causa.

2. Las adquisiciones realizadas fuera de estos casos serán nulas de pleno derecho.

Artículo 141. *Amortización o enajenación.*

1. Las participaciones propias adquiridas por la sociedad de responsabilidad limitada deberán ser amortizadas o enajenadas, respetando en este caso el régimen legal y estatutario de transmisión, en el plazo de tres años. La enajenación no podrá efectuarse a un precio inferior al valor razonable de las participaciones, fijado conforme a lo previsto en esta ley para los casos de separación de socios. Cuando la adquisición no comporte devolución de aportaciones a los socios, la sociedad deberá dotar una reserva por el importe del valor nominal de las participaciones amortizadas, la cual será indisponible hasta que transcurran cinco años a contar desde la publicación de la reducción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo hubieran sido satisfechas todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

2. Si las participaciones no fueran enajenadas en el plazo señalado, la sociedad deberá acordar inmediatamente su amortización y la reducción del capital. Si la sociedad omite estas medidas, cualquier interesado podrá solicitar su adopción por el Secretario judicial o por el Registrador mercantil del domicilio social. Los administradores de la sociedad adquirente están obligados a solicitar la adopción de estas medidas, cuando, por las circunstancias que fueran, no pueda lograrse el correspondiente acuerdo de amortización y de reducción del capital.

El expediente ante el Secretario judicial se acomodará a los trámites de jurisdicción voluntaria. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo previsto en el Reglamento del Registro Mercantil.

La decisión favorable o desfavorable podrá recurrirse ante el Juez de lo Mercantil.

3. Las participaciones o acciones de la sociedad dominante deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año a contar desde su adquisición. En tanto no sean enajenadas, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 148.

Artículo 142. *Régimen de las participaciones propias y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante.*

1. Mientras permanezcan en poder de la sociedad adquirente, quedarán en suspenso todos los derechos correspondientes a las participaciones propias y a las participaciones o acciones de la sociedad dominante.

2. En el patrimonio neto del balance se establecerá una reserva equivalente al importe de las participaciones o acciones adquiridas, computado en el activo, que deberá mantenerse en tanto no sean enajenadas.

Artículo 143. *Negocios prohibidos a la sociedad de responsabilidad limitada.*

1. La sociedad de responsabilidad limitada no podrá aceptar en prenda o en otra forma de garantía sus propias participaciones ni las participaciones creadas ni las acciones emitidas por sociedad del grupo a que pertenezca.

2. La sociedad de responsabilidad limitada no podrá anticipar fondos, conceder créditos o préstamos, prestar garantía, ni facilitar asistencia financiera para la adquisición de sus propias participaciones o de las participaciones creadas o las acciones emitidas por sociedad del grupo a que la sociedad pertenezca.

Subsección 2.^a Adquisición derivativa realizada por sociedad anónima

Artículo 144. *Supuestos de libre adquisición.*

La sociedad anónima podrá adquirir sus propias acciones, o las participaciones o acciones de su sociedad dominante, en los siguientes casos:

a) Cuando las acciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general de la sociedad.

b) Cuando las participaciones o acciones formen parte de un patrimonio adquirido a título universal.

c) Cuando las participaciones o las acciones que estén íntegramente liberadas sean adquiridas a título gratuito.

d) Cuando las participaciones o las acciones íntegramente liberadas se adquieran como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad frente a su titular.

Artículo 145. *Obligación de enajenar.*

1. Las participaciones o acciones adquiridas conforme a lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo anterior deberán ser enajenadas en un plazo máximo de tres años a contar desde la fecha de adquisición, salvo que previamente hubieran sido amortizadas mediante reducción del capital social o que, sumadas a las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no excedan del veinte por ciento del capital social.

2. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin que hubiera tenido lugar la enajenación, será de aplicación lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 139.

Artículo 146. *Adquisiciones derivativas condicionadas.*

1. La sociedad anónima también podrá adquirir sus propias acciones y las participaciones creadas o las acciones emitidas por su sociedad dominante, cuando concurren las siguientes condiciones:

a) Que la adquisición haya sido autorizada mediante acuerdo de la junta general, que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de participaciones o de acciones a adquirir, el contravalor mínimo y máximo cuando la adquisición sea onerosa, y la duración de la autorización, que no podrá exceder de cinco años.

Cuando la adquisición tenga por objeto participaciones o acciones de la sociedad dominante, la autorización deberá proceder también de la junta general de esta sociedad.

Cuando la adquisición tenga por objeto acciones que hayan de ser entregadas directamente a los trabajadores o administradores de la sociedad, o como consecuencia del ejercicio de derechos de opción de que aquéllos sean titulares, el acuerdo de la junta deberá expresar que la autorización se concede con esta finalidad.

b) Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio pero por cuenta de aquélla hubiese adquirido con anterioridad y

tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

A estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

2. El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al veinte por ciento.

3. Los administradores deberán controlar especialmente que, en el momento de cualquier adquisición autorizada, se respeten las condiciones establecidas en este artículo.

4. Será nula la adquisición por la sociedad de acciones propias parcialmente desembolsadas, salvo que la adquisición sea a título gratuito, y de las que lleven aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias.

Artículo 147. *Consecuencias de la infracción.*

Será de aplicación lo establecido en el artículo 139 a las adquisiciones derivativas realizadas por la sociedad anónima en contravención a lo dispuesto en el artículo anterior.

Artículo 148. *Régimen de las acciones propias y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante.*

Cuando una sociedad hubiere adquirido acciones propias o participaciones o acciones de su sociedad dominante se aplicarán las siguientes normas:

a) Quedará en suspenso el ejercicio del derecho de voto y de los demás derechos políticos incorporados a las acciones propias y a las participaciones o acciones de la sociedad dominante.

Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones.

b) Las acciones propias se computarán en el capital a efectos de calcular las cuotas necesarias para la constitución y adopción de acuerdos en la junta.

c) Se establecerá en el patrimonio neto una reserva indisponible equivalente al importe de las participaciones o acciones de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las participaciones o acciones no sean enajenadas.

d) El informe de gestión de la sociedad adquirente y, en su caso, el de la sociedad dominante, deberán mencionar como mínimo:

1.º Los motivos de las adquisiciones y enajenaciones realizadas durante el ejercicio.

2.º El número y valor nominal de las participaciones o acciones adquiridas y enajenadas durante el ejercicio y la fracción del capital social que representan.

3.º En caso de adquisición o enajenación a título oneroso, la contraprestación por las participaciones o acciones.

4.º El número y valor nominal del total de las participaciones o acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta y la fracción del capital social que representan.

Sección 3.ª Aceptación en garantía y asistencia financiera en la sociedad anónima

Artículo 149. *Aceptación en garantía de acciones propias y de participaciones o acciones de la sociedad dominante.*

1. La sociedad anónima sólo podrá aceptar en prenda o en otra forma de garantía sus propias acciones, o las participaciones creadas o las acciones emitidas por la sociedad dominante, dentro de los límites y con los mismos requisitos aplicables a la adquisición de las mismas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no se aplicará a las operaciones hechas en el ámbito de las actividades ordinarias de los bancos y demás entidades de crédito. Estas operaciones, sin embargo, deberán cumplir el requisito a que se refiere la letra c) del artículo anterior.

3. Lo establecido en el artículo anterior será de aplicación, en cuanto resulte compatible, a las participaciones o acciones poseídas en concepto de prenda o de otra forma de garantía.

Artículo 150. *Asistencia financiera para la adquisición de acciones propias y de participaciones o acciones de la sociedad dominante.*

1. La sociedad anónima no podrá anticipar fondos, conceder préstamos, prestar garantías ni facilitar ningún tipo de asistencia financiera para la adquisición de sus acciones o de participaciones o acciones de su sociedad dominante por un tercero.

2. La prohibición establecida en el apartado anterior no se aplicará a los negocios dirigidos a facilitar al personal de la empresa la adquisición de las acciones de la propia sociedad o de participaciones o acciones de cualquier otra sociedad perteneciente al mismo grupo.

3. La prohibición establecida en el apartado primero no se aplicará a las operaciones efectuadas por bancos y demás entidades de crédito en el ámbito de las operaciones ordinarias propias de su objeto social que se sufraguen con cargo a bienes libres de la sociedad.

En el patrimonio neto del balance, la sociedad deberá establecer una reserva equivalente al importe de los créditos anotados en el activo.

Sección 4.^a Las participaciones recíprocas

Artículo 151. *Participaciones recíprocas.*

No podrán establecerse participaciones recíprocas que excedan del diez por ciento de la cifra de capital de las sociedades participadas. La prohibición afectará también a las participaciones circulares constituidas por medio de sociedades filiales.

Artículo 152. *Consecuencias de la infracción.*

1. La violación de lo dispuesto en el artículo anterior determinará la obligación a cargo de la sociedad que reciba antes la notificación a que se refiere el artículo 155 de reducir al diez por ciento su participación en el capital de la otra sociedad.

Si ambas sociedades recibieran simultáneamente dicha notificación, la obligación de reducir correrá a cargo de las dos, a no ser que lleguen a un acuerdo para que la reducción sea efectuada solamente por una de ellas.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior deberá llevarse a cabo en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la notificación, quedando mientras tanto en suspenso el derecho de voto correspondiente a las participaciones excedentes.

El plazo para la reducción será de tres años para las participaciones adquiridas en cualquiera de las circunstancias previstas por el artículo 144.

3. El incumplimiento de la obligación de reducción establecida en los apartados anteriores determinará la venta judicial de las participaciones excedentes a instancia de parte interesada y la suspensión de los derechos correspondientes a todas las participaciones que la sociedad incumplidora detente en la otra sociedad.

Artículo 153. *Reserva de participaciones recíprocas.*

En el patrimonio neto de la sociedad obligada a la reducción se establecerá una reserva equivalente al importe de las participaciones recíprocas que excedan del diez por ciento del capital computadas en el activo.

Artículo 154. *Exclusión del régimen de participaciones recíprocas.*

La disciplina contenida en los tres artículos anteriores no será de aplicación a las participaciones recíprocas establecidas entre una sociedad filial y su sociedad dominante.

Artículo 155. *Notificación.*

1. La sociedad que, por sí misma o por medio de una sociedad filial, llegue a poseer más del diez por ciento del capital de otra sociedad deberá notificárselo de inmediato, quedando mientras tanto suspendidos los derechos correspondientes a sus participaciones.

Dicha notificación habrá de repetirse para cada una de las sucesivas adquisiciones que superen el 5 por ciento del capital.

2. Las notificaciones previstas en el apartado anterior se recogerán en las memorias explicativas de ambas sociedades.

Sección 5.^a Disposiciones comunes

Artículo 156. *Persona interpuesta.*

1. Se reputará nulo cualquier acuerdo entre la sociedad y otra persona en virtud del cual ésta se obligue o se legitime para celebrar en nombre propio pero por cuenta de aquella alguna de las operaciones que en este capítulo se prohíbe realizar a la sociedad.

Los negocios celebrados por la persona interpuesta con terceros se entenderán efectuados por cuenta propia y no producirán efecto alguno sobre la sociedad.

2. Los negocios celebrados por persona interpuesta, cuando su realización no estuviera prohibida a la sociedad, así como las participaciones o acciones propias, o de la sociedad dominante, sobre las que recaigan tales negocios, quedan sometidos a las disposiciones de este capítulo.

Artículo 157. *Régimen sancionador.*

1. Se reputará infracción el incumplimiento de las obligaciones o la vulneración de las prohibiciones establecidas en el presente capítulo.

2. Las infracciones anteriores se sancionarán con multa por importe de hasta el valor nominal de las participaciones asumidas o acciones suscritas, adquiridas o aceptadas en garantía por la sociedad o adquiridas por un tercero con asistencia financiera o, en su caso, las no enajenadas o amortizadas. El incumplimiento del deber de enajenar o amortizar será considerado como infracción independiente.

Para la graduación de la multa se atenderá a la entidad de la infracción, así como a los perjuicios ocasionados a la sociedad, a los socios de la misma, y a terceros.

3. Se reputarán como responsables de la infracción a los administradores de la sociedad infractora y, en su caso, a los de la sociedad dominante que hayan inducido a cometer la infracción. Se considerarán como administradores no sólo a los miembros del consejo de administración, sino también a los directivos o personas con poder de representación de la sociedad infractora. La responsabilidad se exigirá conforme a los criterios previstos en los artículos 225, 226, 236 y 237.

4. Las infracciones y las sanciones contenidas en el presente artículo prescribirán a los tres años, computándose de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 132 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

5. En la sociedad de responsabilidad limitada, las infracciones se sancionarán previa instrucción del procedimiento por el Ministerio de Economía y Hacienda, con audiencia de los interesados y conforme al Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

6. En la sociedad anónima, la competencia para la iniciación, instrucción y resolución de los expedientes sancionadores resultantes de lo dispuesto en este capítulo se atribuye a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. En el caso de que el expediente sancionador recayera sobre los administradores de una entidad de crédito o de una entidad aseguradora, o sobre los administradores de una entidad integrada en un grupo consolidable de entidades financieras sujeto a la supervisión del Banco de España o de la Dirección General de

Seguros, la Comisión Nacional del Mercado de Valores comunicará a las mencionadas entidades supervisoras la apertura del expediente, las cuales deberán también informar con carácter previo a la resolución.

Artículo 158. *Aplicación a sociedades extranjeras.*

Las disposiciones de este capítulo referidas a operaciones que tienen por objeto participaciones o acciones de la sociedad dominante serán de aplicación aun cuando la sociedad que las realice no sea de nacionalidad española.

TÍTULO V

La junta general

CAPÍTULO I

La junta general

Artículo 159. *Junta general.*

1. Los socios, reunidos en junta general, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la junta.

2. Todos los socios, incluso los disidentes y los que no hayan participado en la reunión, quedan sometidos a los acuerdos de la junta general.

CAPÍTULO II

Competencia de la junta

Artículo 160. *Competencia de la junta.*

Es competencia de la junta general deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos:

a) La aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.

b) El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.

c) La modificación de los estatutos sociales.

d) El aumento y la reducción del capital social.

e) La supresión o limitación del derecho de suscripción preferente y de asunción preferente.

f) La adquisición, la enajenación o la aportación a otra sociedad de activos esenciales. Se presume el carácter esencial del activo cuando el importe de la operación supere el veinticinco por ciento del valor de los activos que figuren en el último balance aprobado.

g) La transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo.

h) La disolución de la sociedad.

i) La aprobación del balance final de liquidación.

j) Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos.

Artículo 161. *Intervención de la junta general en asuntos de gestión.*

Salvo disposición contraria de los estatutos, la junta general de las sociedades de capital podrá impartir instrucciones al órgano de administración o someter a su autorización la adopción por dicho órgano de decisiones o acuerdos sobre determinados asuntos de gestión, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 234.

Artículo 162. *Concesión de créditos y garantías a socios y administradores.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada la junta general, mediante acuerdo concreto para cada caso, podrá anticipar fondos, conceder créditos o préstamos, prestar garantías y facilitar asistencia financiera a sus socios y administradores.

2. No será necesario el acuerdo de la junta general para realizar los actos anteriores en favor de otra sociedad perteneciente al mismo grupo.

CAPÍTULO III

Clases de juntas

Artículo 163. *Clases de juntas.*

Las juntas generales de las sociedades de capital podrán ser ordinarias o extraordinarias.

Artículo 164. *Junta ordinaria.*

1. La junta general ordinaria, previamente convocada al efecto, se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para, en su caso, aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado.

2. La junta general ordinaria será válida aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo.

Artículo 165. *Junta extraordinaria.*

Toda junta que no sea la prevista en el artículo anterior tendrá la consideración de junta general extraordinaria.

CAPÍTULO IV

Convocatoria

Artículo 166. *Competencia para convocar.*

La junta general será convocada por los administradores y, en su caso, por los liquidadores de la sociedad.

Artículo 167. *Deber de convocar.*

Los administradores convocarán la junta general siempre que lo consideren necesario o conveniente para los intereses sociales, y en todo caso, en las fechas o periodos que determinen la ley y los estatutos.

Artículo 168. *Solicitud de convocatoria por la minoría.*

Los administradores deberán convocar la junta general cuando lo soliciten uno o varios socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social, expresando en la solicitud los asuntos a tratar.

En este caso, la junta general deberá ser convocada para su celebración dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se hubiere requerido notarialmente a los administradores para convocarla, debiendo incluirse necesariamente en el orden del día los asuntos que hubiesen sido objeto de solicitud.

Artículo 169. *Competencia para la convocatoria.*

1. Si la junta general ordinaria o las juntas generales previstas en los estatutos, no fueran convocadas dentro del correspondiente plazo legal o estatutariamente establecido, podrá serlo, a solicitud de cualquier socio, previa audiencia de los administradores, por el Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social.

2. Si los administradores no atienden oportunamente la solicitud de convocatoria de la junta general efectuada por la minoría, podrá realizarse la convocatoria, previa audiencia de los administradores, por el Secretario judicial o por el Registrador mercantil del domicilio social.

Artículo 170. *Régimen de la convocatoria.*

1. El Secretario judicial procederá a convocar a la junta general de conformidad con lo establecido en la legislación de jurisdicción voluntaria.

2. El Registrador mercantil procederá a convocar la junta general en el plazo de un mes desde que hubiera sido formulada la solicitud, indicará el lugar, día y hora para la celebración así como el orden del día y designará al presidente y secretario de la junta.

3. Contra la resolución por la que se acuerde la convocatoria de la junta general no cabrá recurso alguno.

4. Los gastos de la convocatoria registral serán de cuenta de la sociedad.

Artículo 171. *Convocatoria en casos especiales.*

En caso de muerte o de cese del administrador único, de todos los administradores solidarios, de alguno de los administradores mancomunados, o de la mayoría de los miembros del consejo de administración, sin que existan suplentes, cualquier socio podrá solicitar del Secretario judicial y del Registrador mercantil del domicilio social la convocatoria de junta general para el nombramiento de los administradores.

Además, cualquiera de los administradores que permanezcan en el ejercicio del cargo podrá convocar la junta general con ese único objeto.

Artículo 172. *Complemento de convocatoria.*

1. En la sociedad anónima, los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social, podrán solicitar que se publique un complemento a la convocatoria de una junta general de accionistas incluyendo uno o más puntos en el orden del día. El ejercicio de este derecho deberá hacerse mediante notificación fehaciente que habrá de recibirse en el domicilio social dentro de los cinco días siguientes a la publicación de la convocatoria.

2. El complemento de la convocatoria deberá publicarse con quince días de antelación como mínimo a la fecha establecida para la reunión de la junta.

La falta de publicación del complemento de la convocatoria en el plazo legalmente fijado será causa de nulidad de la junta.

Artículo 173. *Forma de la convocatoria.*

1. La junta general será convocada mediante anuncio publicado en la página web de la sociedad si ésta hubiera sido creada, inscrita y publicada en los términos previstos en el artículo 11 bis. Cuando la sociedad no hubiere acordado la creación de su página web o todavía no estuviera ésta debidamente inscrita y publicada, la convocatoria se publicará en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia en que esté situado el domicilio social.

2. En sustitución de la forma de convocatoria prevista en el párrafo anterior, los estatutos podrán establecer que la convocatoria se realice por cualquier procedimiento de comunicación individual y escrita, que asegure la recepción del anuncio por todos los socios en el domicilio designado al efecto o en el que conste en la documentación de la sociedad. En el caso de socios que residan en el extranjero, los estatutos podrán prever que sólo serán individualmente convocados si hubieran designado un lugar del territorio nacional para notificaciones.

3. Los estatutos podrán establecer mecanismos adicionales de publicidad a los previstos en la ley e imponer a la sociedad la gestión telemática de un sistema de alerta a los socios de los anuncios de convocatoria insertados en la web de la sociedad.

Artículo 174. *Contenido de la convocatoria.*

1. En todo caso, la convocatoria expresará el nombre de la sociedad, la fecha y hora de la reunión, el orden del día, en el que figurarán los asuntos a tratar, y el cargo de la persona o personas que realicen la convocatoria.

Artículo 175. *Lugar de celebración.*

Salvo disposición contraria de los estatutos, la junta general se celebrará en el término municipal donde la sociedad tenga su domicilio. Si en la convocatoria no figurase el lugar de celebración, se entenderá que la junta ha sido convocada para su celebración en el domicilio social.

Artículo 176. *Plazo previo de la convocatoria.*

1. Entre la convocatoria y la fecha prevista para la celebración de la reunión deberá existir un plazo de, al menos, un mes en las sociedades anónimas y quince días en las sociedades de responsabilidad limitada. Queda a salvo lo establecido para el complemento de convocatoria.

2. En los casos de convocatoria individual a cada socio, el plazo se computará a partir de la fecha en que hubiere sido remitido el anuncio al último de ellos.

Artículo 177. *Segunda convocatoria.*

1. En el anuncio de la convocatoria de las sociedades anónimas, podrá hacerse constar, asimismo, la fecha en la que, si procediera, se reunirá la junta en segunda convocatoria.

2. Entre la primera y la segunda reunión deberá mediar, por lo menos, un plazo de veinticuatro horas.

3. Si la junta general debidamente convocada, cualquiera que sea su clase, no pudiera celebrarse en primera convocatoria ni se hubiere previsto en el anuncio la fecha de la segunda, la celebración de ésta deberá ser anunciada, con el mismo orden del día y los mismos requisitos de publicidad que la primera, dentro de los quince días siguientes a la fecha de la junta no celebrada y con al menos diez días de antelación a la fecha fijada para la reunión.

CAPÍTULO V

Junta universal

Artículo 178. *Junta universal.*

1. La junta general quedará válidamente constituida para tratar cualquier asunto, sin necesidad de previa convocatoria, siempre que esté presente o representada la totalidad del capital social y los concurrentes acepten por unanimidad la celebración de la reunión.

2. La junta universal podrá reunirse en cualquier lugar del territorio nacional o del extranjero.

CAPÍTULO VI

Asistencia, representación y voto

Artículo 179. *Derecho de asistencia.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada todos los socios tienen derecho a asistir a la junta general. Los estatutos no podrán exigir para la asistencia a la junta general la titularidad de un número mínimo de participaciones.

2. En las sociedades anónimas los estatutos podrán exigir, respecto de todas las acciones, cualquiera que sea su clase o serie, la posesión de un número mínimo para asistir a la junta general sin que, en ningún caso, el número exigido pueda ser superior al uno por mil del capital social.

3. En la sociedad anónima los estatutos podrán condicionar el derecho de asistencia a la junta general a la legitimación anticipada del accionista, pero en ningún caso podrán impedir el ejercicio de tal derecho a los titulares de acciones nominativas y de acciones representadas por medio de anotaciones en cuenta que las tengan inscritas en sus respectivos registros con cinco días de antelación a aquel en que haya de celebrarse la junta, ni a los tenedores de acciones al portador que con la misma antelación hayan efectuado el depósito de sus acciones o, en su caso, del certificado acreditativo de su depósito en una entidad autorizada, en la forma prevista por los estatutos. Si los estatutos no contienen una previsión a este último respecto, el depósito podrá hacerse en el domicilio social.

El documento que acredite el cumplimiento de estos requisitos será nominativo y surtirá eficacia legitimadora frente a la sociedad.

Artículo 180. *Deber de asistencia de los administradores.*

Los administradores deberán asistir a las juntas generales.

Artículo 181. *Autorización para asistir.*

1. Los estatutos podrán autorizar u ordenar la asistencia de directores, gerentes, técnicos y demás personas que tengan interés en la buena marcha de los asuntos sociales.

2. El presidente de la junta general podrá autorizar la asistencia de cualquier otra persona que juzgue conveniente. La junta, no obstante, podrá revocar dicha autorización.

3. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a la sociedad de responsabilidad limitada, salvo que los estatutos dispusieran otra cosa.

Artículo 182. *Asistencia telemática.*

Si los estatutos prevén la posibilidad de asistencia a la junta por medios telemáticos, que garanticen debidamente la identidad del sujeto, en la convocatoria se describirán los plazos, formas y modos de ejercicio de los derechos de los socios previstos por los administradores para permitir el adecuado desarrollo de la junta. En particular, los administradores podrán determinar que las intervenciones y propuestas de acuerdos que, conforme a esta Ley, tengan intención de formular quienes vayan a asistir por medios telemáticos, se remitan a la sociedad con anterioridad al momento de la constitución de la junta. Las respuestas a los socios o sus representantes que, asistiendo telemáticamente, ejerciten su derecho de información durante la junta se producirán durante la propia reunión o por escrito durante los siete días siguientes a la finalización de la junta.

Artículo 182 bis. *Junta exclusivamente telemática.*

1. Adicionalmente a lo previsto en el artículo anterior, los estatutos podrán autorizar la convocatoria por parte de los administradores de juntas para ser celebradas sin asistencia física de los socios o sus representantes. En lo no previsto en este precepto, las juntas exclusivamente telemáticas se someterán a las reglas generales aplicables a las juntas presenciales, adaptadas en su caso a las especialidades que derivan de su naturaleza.

2. La modificación estatutaria mediante la cual se autorice la convocatoria de juntas exclusivamente telemáticas deberá ser aprobada por socios que representen al menos dos tercios del capital presente o representado en la reunión.

3. La celebración de la junta exclusivamente telemática estará supeditada en todo caso a que la identidad y legitimación de los socios y de sus representantes se halle debidamente garantizada y a que todos los asistentes puedan participar efectivamente en la reunión mediante medios de comunicación a distancia apropiados, como audio o video, complementados con la posibilidad de mensajes escritos durante el transcurso de la junta, tanto para ejercitar en tiempo real los derechos de palabra, información, propuesta y voto que les correspondan, como para seguir las intervenciones de los demás asistentes por los medios indicados. A tal fin, los administradores deberán implementar las medidas necesarias con arreglo al estado de la técnica y a las circunstancias de la sociedad, especialmente el número de sus socios.

4. El anuncio de convocatoria informará de los trámites y procedimientos que habrán de seguirse para el registro y formación de la lista de asistentes, para el ejercicio por estos de sus derechos y para el adecuado reflejo en el acta del desarrollo de la junta. La asistencia no podrá supeditarse en ningún caso a la realización del registro con una antelación superior a una hora antes del comienzo previsto de la reunión.

5. Las respuestas a los socios o sus representantes que ejerciten su derecho de información durante la junta se regirán por lo previsto en el artículo 182.

6. La junta exclusivamente telemática se considerará celebrada en el domicilio social con independencia de dónde se halle el presidente de la junta.

7. Las previsiones contenidas en este artículo serán igualmente aplicables a la sociedad de responsabilidad limitada.

Artículo 183. *Representación voluntaria en la junta general de la sociedad de responsabilidad limitada.*

1. El socio sólo podrá hacerse representar en la junta general por su cónyuge, ascendiente o descendiente, por otro socio o por persona que ostente poder general conferido en documento público con facultades para administrar todo el patrimonio que el representado tuviere en territorio nacional.

Los estatutos podrán autorizar la representación por medio de otras personas.

2. La representación deberá conferirse por escrito. Si no constare en documento público, deberá ser especial para cada junta.

3. La representación comprenderá la totalidad de las participaciones de que sea titular el socio representado.

Artículo 184. *Representación voluntaria en la junta general de la sociedad anónima.*

1. Todo accionista que tenga derecho de asistencia podrá hacerse representar en la junta general por medio de otra persona, aunque ésta no sea accionista. Los estatutos podrán limitar esta facultad.

2. La representación deberá conferirse por escrito o por medios de comunicación a distancia que cumplan con los requisitos establecidos en esta ley para el ejercicio del derecho de voto a distancia y con carácter especial para cada junta.

Artículo 185. *Revocación de la representación.*

La representación es siempre revocable. La asistencia personal a la junta del representado tendrá valor de revocación.

Artículo 186. *Solicitud pública de representación en las sociedades anónimas.*

1. En las sociedades anónimas en el caso de que los propios administradores, las entidades depositarias de los títulos o las encargadas del registro de anotaciones en cuenta soliciten la representación para sí o para otro y, en general, siempre que la solicitud se formule de forma pública, el documento en que conste el poder deberá contener o llevar anejo el orden del día, así como la solicitud de instrucciones para el ejercicio del derecho de voto y la indicación del sentido en que votará el representante en caso que no se impartan instrucciones precisas.

2. Por excepción, el representante podrá votar en sentido distinto cuando se presenten circunstancias ignoradas en el momento del envío de las instrucciones y se corra el riesgo de perjudicar los intereses del representado. En caso de voto emitido en sentido distinto a las instrucciones, el representante deberá informar inmediatamente al representado, por medio de escrito en que explique las razones del voto.

3. Se entenderá que ha habido solicitud pública cuando una misma persona ostente la representación de más de tres accionistas.

4. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación a los miembros del consejo de control de una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual.

Artículo 187. *Inaplicabilidad de las restricciones.*

Las restricciones legales contempladas en los artículos 184 y 186 no serán de aplicación cuando el representante sea el cónyuge o un ascendiente o descendiente del representado ni tampoco cuando aquél ostente poder general conferido en documento público con facultades para administrar todo el patrimonio que el representado tuviere en territorio nacional.

Artículo 188. *Derecho de voto.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada, salvo disposición contraria de los estatutos sociales, cada participación social concede a su titular el derecho a emitir un voto.

2. En la sociedad anónima no será válida la creación de acciones que de forma directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal de la acción y el derecho de voto.

3. En la sociedad anónima, los estatutos podrán fijar con carácter general el número máximo de votos que pueden emitir un mismo accionista, las sociedades pertenecientes a un mismo grupo o quienes actúen de forma concertada con los anteriores, sin perjuicio de la aplicación a las sociedades cotizadas de lo establecido en el artículo 527.

Artículo 189. *Especialidades en el ejercicio de los derechos de asistencia y voto en las sociedades anónimas.*

1. Para el ejercicio del derecho de asistencia a las juntas y el de voto será lícita la agrupación de acciones.

2. De conformidad con lo que se disponga en los estatutos, el voto de las propuestas sobre puntos comprendidos en el orden del día de cualquier clase de junta general podrá delegarse o ejercitarse por el accionista mediante correspondencia postal, electrónica o cualquier otro medio de comunicación a distancia, siempre que se garantice debidamente la identidad del sujeto que ejerce su derecho de voto.

3. Los accionistas que emitan sus votos a distancia deberán ser tenidos en cuenta a efectos de constitución de la junta como presentes.

Artículo 190. *Conflicto de intereses.*

1. El socio no podrá ejercitar el derecho de voto correspondiente a sus acciones o participaciones cuando se trate de adoptar un acuerdo que tenga por objeto:

a) autorizarle a transmitir acciones o participaciones sujetas a una restricción legal o estatutaria,

b) excluirle de la sociedad,

c) liberarle de una obligación o concederle un derecho,

d) facilitarle cualquier tipo de asistencia financiera, incluida la prestación de garantías a su favor o

e) dispensarle de las obligaciones derivadas del deber de lealtad conforme a lo previsto en el artículo 230.

En las sociedades anónimas, la prohibición de ejercitar el derecho de voto en los supuestos contemplados en las letras a) y b) anteriores solo será de aplicación cuando dicha prohibición esté expresamente prevista en las correspondientes cláusulas estatutarias reguladoras de la restricción a la libre transmisión o la exclusión.

2. Las acciones o participaciones del socio que se encuentre en algunas de las situaciones de conflicto de interés contempladas en el apartado anterior se deducirán del capital social para el cómputo de la mayoría de los votos que en cada caso sea necesaria.

3. En los casos de conflicto de interés distintos de los previstos en el apartado 1, los socios no estarán privados de su derecho de voto. No obstante, cuando el voto del socio o socios incurso en conflicto haya sido decisivo para la adopción del acuerdo, corresponderá, en caso de impugnación, a la sociedad y, en su caso, al socio o socios afectados por el conflicto, la carga de la prueba de la conformidad del acuerdo al interés social. Al socio o socios que impugnen les corresponderá la acreditación del conflicto de interés. De esta regla se exceptúan los acuerdos relativos al nombramiento, el cese, la revocación y la exigencia de responsabilidad de los administradores y cualesquiera otros de análogo significado en los

que el conflicto de interés se refiera exclusivamente a la posición que ostenta el socio en la sociedad. En estos casos, corresponderá a los que impugnen la acreditación del perjuicio al interés social.

CAPÍTULO VII

Constitución de la junta y adopción de acuerdos

Sección 1.ª Constitución de la junta

Artículo 191. *Mesa de la junta.*

Salvo disposición contraria de los estatutos, el presidente y el secretario de la junta general serán los del consejo de administración y, en su defecto, los designados por los socios concurrentes al comienzo de la reunión.

Artículo 192. *Lista de asistentes.*

1. Antes de entrar en el orden del día se formará la lista de los asistentes, expresando el carácter o representación de cada uno y el número de participaciones o de acciones propias o ajenas con que concurren.

2. Al final de la lista se determinará el número de socios presentes o representados, así como el importe del capital del que sean titulares, especificando el que corresponde a los socios con derecho de voto.

3. En las sociedades de responsabilidad limitada la lista de asistentes se incluirá necesariamente en el acta.

Artículo 193. *Constitución de la junta de la sociedad anónima.*

1. En las sociedades anónimas la junta general de accionistas quedará válidamente constituida en primera convocatoria cuando los accionistas presentes o representados posean, al menos, el veinticinco por ciento del capital suscrito con derecho de voto. Los estatutos podrán fijar un quórum superior.

2. En segunda convocatoria, será válida la constitución de la junta cualquiera que sea el capital concurrente a la misma, salvo que los estatutos fijen un quórum determinado, el cual, necesariamente, habrá de ser inferior al que aquellos hayan establecido o exija la ley para la primera convocatoria.

Artículo 194. *Quórum de constitución reforzado en casos especiales.*

1. En las sociedades anónimas, para que la junta general ordinaria o extraordinaria pueda acordar válidamente el aumento o la reducción del capital y cualquier otra modificación de los estatutos sociales, la emisión de obligaciones, la supresión o la limitación del derecho de adquisición preferente de nuevas acciones, así como la transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo, será necesaria, en primera convocatoria, la concurrencia de accionistas presentes o representados que posean, al menos, el cincuenta por ciento del capital suscrito con derecho de voto.

2. En segunda convocatoria será suficiente la concurrencia del veinticinco por ciento de dicho capital.

3. Los estatutos sociales podrán elevar los quórum previstos en los apartados anteriores.

Artículo 195. *Prórroga de las sesiones.*

1 Las juntas generales se celebrarán el día señalado en la convocatoria, pero podrán ser prorrogadas sus sesiones durante uno o más días consecutivos.

2. La prórroga podrá acordarse a propuesta de los administradores o a petición de un número de socios que represente la cuarta parte del capital presente en la junta.

3. Cualquiera que sea el número de las sesiones en que se celebre la junta, se considerará única, levantándose una sola acta para todas las sesiones.

Sección 2.^a Derecho de información

Artículo 196. *Derecho de información en la sociedad de responsabilidad limitada.*

1. Los socios de la sociedad de responsabilidad limitada podrán solicitar por escrito, con anterioridad a la reunión de la junta general o verbalmente durante la misma, los informes o aclaraciones que estimen precisos acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día.

2. El órgano de administración estará obligado a proporcionárselos, en forma oral o escrita de acuerdo con el momento y la naturaleza de la información solicitada, salvo en los casos en que, a juicio del propio órgano, la publicidad de ésta perjudique el interés social.

3. No procederá la denegación de la información cuando la solicitud esté apoyada por socios que representen, al menos, el veinticinco por ciento del capital social.

Artículo 197. *Derecho de información en la sociedad anónima.*

1. Hasta el séptimo día anterior al previsto para la celebración de la junta, los accionistas podrán solicitar de los administradores las informaciones o aclaraciones que estimen precisas acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día, o formular por escrito las preguntas que consideren pertinentes.

Los administradores estarán obligados a facilitar la información por escrito hasta el día de la celebración de la junta general.

2. Durante la celebración de la junta general, los accionistas de la sociedad podrán solicitar verbalmente las informaciones o aclaraciones que consideren convenientes acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día. Si el derecho del accionista no se pudiera satisfacer en ese momento, los administradores estarán obligados a facilitar la información solicitada por escrito, dentro de los siete días siguientes al de la terminación de la junta.

3. Los administradores estarán obligados a proporcionar la información solicitada al amparo de los dos apartados anteriores, salvo que esa información sea innecesaria para la tutela de los derechos del socio, o existan razones objetivas para considerar que podría utilizarse para fines extrasociales o su publicidad perjudique a la sociedad o a las sociedades vinculadas.

4. La información solicitada no podrá denegarse cuando la solicitud esté apoyada por accionistas que representen, al menos, el veinticinco por ciento del capital social. Los estatutos podrán fijar un porcentaje menor, siempre que sea superior al cinco por ciento del capital social.

5. La vulneración del derecho de información previsto en el apartado 2 solo facultará al accionista para exigir el cumplimiento de la obligación de información y los daños y perjuicios que se le hayan podido causar, pero no será causa de impugnación de la junta general.

6. En el supuesto de utilización abusiva o perjudicial de la información solicitada, el socio será responsable de los daños y perjuicios causados.

Sección 3.^a Adopción de acuerdos

Subsección 1.^a Votación de acuerdos

Artículo 197 bis. *Votación separada por asuntos.*

1. En la junta general, deberán votarse separadamente aquellos asuntos que sean sustancialmente independientes.

2. En todo caso, aunque figuren en el mismo punto del orden del día, deberán votarse de forma separada:

- a) el nombramiento, la ratificación, la reelección o la separación de cada administrador.
- b) en la modificación de estatutos sociales, la de cada artículo o grupo de artículos que tengan autonomía propia.
- c) aquellos asuntos en los que así se disponga en los estatutos de la sociedad.

Subsección 2.^a Mayorías en la sociedad de responsabilidad limitada

Artículo 198. *Mayoría ordinaria.*

En la sociedad de responsabilidad limitada los acuerdos sociales se adoptarán por mayoría de los votos válidamente emitidos, siempre que representen al menos un tercio de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divida el capital social. No se computarán los votos en blanco.

Artículo 199. *Mayoría legal reforzada.*

Por excepción a lo dispuesto en artículo anterior:

a) El aumento o la reducción del capital y cualquier otra modificación de los estatutos sociales requerirán el voto favorable de más de la mitad de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social.

b) La autorización a los administradores para que se dediquen, por cuenta propia o ajena, al mismo, análogo o complementario género de actividad que constituya el objeto social; la supresión o la limitación del derecho de preferencia en los aumentos del capital; la transformación, la fusión, la escisión, la cesión global de activo y pasivo, y la exclusión de socios requerirán el voto favorable de, al menos, dos tercios de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social.

Artículo 200. *Mayoría estatutaria reforzada.*

1. Para todos o algunos asuntos determinados, los estatutos podrán exigir un porcentaje de votos favorables superior al establecido por la ley, sin llegar a la unanimidad.

2. Los estatutos podrán exigir, además de la proporción de votos legal o estatutariamente establecida, el voto favorable de un determinado número de socios.

Subsección 3.^a Mayorías en la sociedad anónima

Artículo 201. *Mayorías.*

1. En las sociedades anónimas, los acuerdos sociales se adoptarán por mayoría simple de los votos de los accionistas presentes o representados en la junta, entendiéndose adoptado un acuerdo cuando obtenga más votos a favor que en contra del capital presente o representado.

2. Para la adopción de los acuerdos a que se refiere el artículo 194, si el capital presente o representado supera el cincuenta por ciento bastará con que el acuerdo se adopte por mayoría absoluta. Sin embargo, se requerirá el voto favorable de los dos tercios del capital presente o representado en la junta cuando en segunda convocatoria concurren accionistas que representen el veinticinco por ciento o más del capital suscrito con derecho de voto sin alcanzar el cincuenta por ciento.

3. Los estatutos sociales podrán elevar las mayorías previstas en los apartados anteriores.

CAPÍTULO VIII

El acta de la junta

Artículo 202. *Acta de la junta.*

1. Todos los acuerdos sociales deberán constar en acta.

2. El acta deberá ser aprobada por la propia junta al final de la reunión o, en su defecto, y dentro del plazo de quince días, por el presidente de la junta general y dos socios interventores, uno en representación de la mayoría y otro por la minoría.

3. Los acuerdos sociales podrán ejecutarse a partir de la fecha de la aprobación del acta en la que consten.

Artículo 203. *Acta notarial.*

1. Los administradores podrán requerir la presencia de notario para que levante acta de la junta general y estarán obligados a hacerlo siempre que, con cinco días de antelación al previsto para la celebración de la junta, lo soliciten socios que representen, al menos, el uno por ciento del capital social en la sociedad anónima o el cinco por ciento en la sociedad de responsabilidad limitada. En este caso, los acuerdos sólo serán eficaces si constan en acta notarial.

2. El acta notarial no se someterá a trámite de aprobación, tendrá la consideración de acta de la junta y los acuerdos que consten en ella podrán ejecutarse a partir de la fecha de su cierre.

3. Los honorarios notariales serán de cargo de la sociedad.

CAPÍTULO IX

La impugnación de acuerdos

Artículo 204. *Acuerdos impugnables.*

1. Son impugnables los acuerdos sociales que sean contrarios a la Ley, se opongan a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros.

La lesión del interés social se produce también cuando el acuerdo, aun no causando daño al patrimonio social, se impone de manera abusiva por la mayoría. Se entiende que el acuerdo se impone de forma abusiva cuando, sin responder a una necesidad razonable de la sociedad, se adopta por la mayoría en interés propio y en detrimento injustificado de los demás socios.

2. No será procedente la impugnación de un acuerdo social cuando haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro adoptado antes de que se hubiera interpuesto la demanda de impugnación. Si la revocación o sustitución hubiera tenido lugar después de la interposición, el juez dictará auto de terminación del procedimiento por desaparición sobrevinida del objeto.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio del derecho del que impugne a instar la eliminación de los efectos o la reparación de los daños que el acuerdo le hubiera ocasionado mientras estuvo en vigor.

3. Tampoco procederá la impugnación de acuerdos basada en los siguientes motivos:

a) La infracción de requisitos meramente procedimentales establecidos por la Ley, los estatutos o los reglamentos de la junta y del consejo, para la convocatoria o la constitución del órgano o para la adopción del acuerdo, salvo que se trate de una infracción relativa a la forma y plazo previo de la convocatoria, a las reglas esenciales de constitución del órgano o a las mayorías necesarias para la adopción de los acuerdos, así como cualquier otra que tenga carácter relevante.

b) La incorrección o insuficiencia de la información facilitada por la sociedad en respuesta al ejercicio del derecho de información con anterioridad a la junta, salvo que la información incorrecta o no facilitada hubiera sido esencial para el ejercicio razonable por parte del accionista o socio medio, del derecho de voto o de cualquiera de los demás derechos de participación.

c) La participación en la reunión de personas no legitimadas, salvo que esa participación hubiera sido determinante para la constitución del órgano.

d) La invalidez de uno o varios votos o el cómputo erróneo de los emitidos, salvo que el voto inválido o el error de cómputo hubieran sido determinantes para la consecución de la mayoría exigible.

Presentada la demanda, la cuestión sobre el carácter esencial o determinante de los motivos de impugnación previstos en este apartado se planteará como cuestión incidental de previo pronunciamiento.

Artículo 205. *Caducidad de la acción de impugnación.*

1. La acción de impugnación de los acuerdos sociales caducará en el plazo de un año, salvo que tenga por objeto acuerdos que por sus circunstancias, causa o contenido resultaren contrarios al orden público, en cuyo caso la acción no caducará ni prescribirá.

2. El plazo de caducidad se computará desde la fecha de adopción del acuerdo si hubiera sido adoptado en junta de socios o en reunión del consejo de administración, y desde la fecha de recepción de la copia del acta si el acuerdo hubiera sido adoptado por escrito. Si el acuerdo se hubiera inscrito, el plazo de caducidad se computará desde la fecha de oponibilidad de la inscripción.

Artículo 206. *Legitimación para impugnar.*

1. Para la impugnación de los acuerdos sociales están legitimados cualquiera de los administradores, los terceros que acrediten un interés legítimo y los socios que hubieran adquirido tal condición antes de la adopción del acuerdo, siempre que representen, individual o conjuntamente, al menos el uno por ciento del capital.

Los estatutos podrán reducir los porcentajes de capital indicados y, en todo caso, los socios que no los alcancen tendrán derecho al resarcimiento del daño que les haya ocasionado el acuerdo impugnado.

2. Para la impugnación de los acuerdos que sean contrarios al orden público estará legitimado cualquier socio, aunque hubieran adquirido esa condición después del acuerdo, administrador o tercero.

3. Las acciones de impugnación deberán dirigirse contra la sociedad. Cuando el actor tuviese la representación exclusiva de la sociedad y la junta no tuviese designado a nadie a tal efecto, el juez que conozca de la impugnación nombrará la persona que ha de representarla en el proceso, entre los socios que hubieren votado a favor del acuerdo impugnado.

4. Los socios que hubieren votado a favor del acuerdo impugnado podrán intervenir a su costa en el proceso para mantener su validez.

5. No podrá alegar defectos de forma en el proceso de adopción del acuerdo quien habiendo tenido ocasión de denunciarlos en el momento oportuno, no lo hubiera hecho.

Artículo 207. *Procedimiento de impugnación.*

1. Para la impugnación de los acuerdos sociales, se seguirán los trámites del juicio ordinario y las disposiciones contenidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2. En el caso de que fuera posible eliminar la causa de impugnación, el juez, a solicitud de la sociedad demandada, otorgará un plazo razonable para que aquella pueda ser subsanada.

Artículo 208. *Sentencia estimatoria de la impugnación.*

1. La sentencia firme que declare la nulidad de un acuerdo inscribible habrá de inscribirse en el Registro Mercantil. El «Boletín Oficial del Registro Mercantil» publicará un extracto.

2. En el caso de que el acuerdo impugnado estuviese inscrito en el Registro Mercantil, la sentencia determinará además la cancelación de su inscripción, así como la de los asientos posteriores que resulten contradictorios con ella.

TÍTULO VI

La administración de la sociedad

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 209. *Competencia del órgano de administración.*

Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley.

Artículo 210. *Modos de organizar la administración.*

1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración.

2. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración.

3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

4. Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil.

Artículo 211. *Determinación del número de administradores.*

Cuando los estatutos establezcan solamente el mínimo y el máximo, corresponde a la junta general la determinación del número de administradores, sin más límites que los establecidos por la ley.

CAPÍTULO II

Los administradores

Artículo 212. *Requisitos subjetivos.*

1. Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas.
2. Salvo disposición contraria de los estatutos, para ser nombrado administrador no se requerirá la condición de socio.

Artículo 212 bis. *Administrador persona jurídica.*

1. En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo.

2. La revocación de su representante por la persona jurídica administradora no producirá efecto en tanto no designe a la persona que le sustituya. Esta designación se inscribirá en el Registro Mercantil en los términos previstos en el artículo 215.

Artículo 213. *Prohibiciones.*

1. No pueden ser administradores los menores de edad no emancipados, los judicialmente incapacitados, las personas inhabilitadas conforme a la Ley Concursal mientras no haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso y los condenados por delitos contra la libertad, contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, contra la seguridad colectiva, contra la Administración de Justicia o por cualquier clase de falsedad, así como aquéllos que por razón de su cargo no puedan ejercer el comercio.

2. Tampoco podrán ser administradores los funcionarios al servicio de la Administración pública con funciones a su cargo que se relacionen con las actividades propias de las sociedades de que se trate, los jueces o magistrados y las demás personas afectadas por una incompatibilidad legal.

3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, podrá tomarse en consideración cualquier inhabilitación o información pertinente a efectos de inhabilitación vigente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Artículo 214. *Nombramiento y aceptación.*

1. La competencia para el nombramiento de los administradores corresponde a la junta de socios sin más excepciones que las establecidas en la ley.

2. En defecto de disposición estatutaria, la junta general podrá fijar las garantías que los administradores deberán prestar o relevarlos de esta prestación.

3. El nombramiento de los administradores surtirá efecto desde el momento de su aceptación.

Artículo 215. *Inscripción del nombramiento.*

1. El nombramiento de los administradores, una vez aceptado, deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil haciendo constar la identidad de los nombrados y, en relación a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente.

2. La presentación a la inscripción deberá realizarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de la aceptación.

Artículo 216. *Administradores suplentes.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, podrán ser nombrados suplentes de los administradores para el caso de que cesen por cualquier causa uno o varios de ellos. El nombramiento y aceptación de los suplentes como administradores se inscribirán en el Registro Mercantil una vez producido el cese del anterior titular.

2. Si los estatutos sociales establecieran un plazo determinado de duración del cargo de administrador, el nombramiento del suplente se entenderá efectuado por el período pendiente de cumplir por la persona cuya vacante se cubra.

Artículo 217. *Remuneración de los administradores.*

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada

momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

Artículo 218. *Remuneración mediante participación en beneficios.*

1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

Artículo 219. *Remuneración vinculada a las acciones de la sociedad.*

1. En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas.

2. El acuerdo de la junta general de accionistas deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan.

Artículo 220. *Prestación de servicios de los administradores.*

En la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general.

Artículo 221. *Duración del cargo.*

1. Los administradores de la sociedad de responsabilidad limitada ejercerán su cargo por tiempo indefinido, salvo que los estatutos establezcan un plazo determinado, en cuyo caso podrán ser reelegidos una o más veces por períodos de igual duración.

2. Los administradores de la sociedad anónima ejercerán el cargo durante el plazo que señalen los estatutos sociales, que no podrá exceder de seis años y deberá ser igual para todos ellos.

Los administradores podrán ser reelegidos para el cargo, una o varias veces, por períodos de igual duración máxima.

Artículo 222. *Caducidad.*

El nombramiento de los administradores caducará cuando, vencido el plazo, se haya celebrado junta general o haya transcurrido el plazo para la celebración de la junta que ha de resolver sobre la aprobación de las cuentas del ejercicio anterior.

Artículo 223. *Cese de los administradores.*

1. Los administradores podrán ser separados de su cargo en cualquier momento por la junta general aun cuando la separación no conste en el orden del día.

2. En la sociedad limitada los estatutos podrán exigir para el acuerdo de separación una mayoría reforzada que no podrá ser superior a los dos tercios de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social.

Artículo 224. *Supuestos especiales de cese de administradores de la sociedad anónima.*

1. Los administradores que estuviesen incurso en cualquiera de las prohibiciones legales deberán ser inmediatamente destituidos, a solicitud de cualquier accionista, sin perjuicio de la responsabilidad en que puedan incurrir por su conducta desleal.

2. Los administradores y las personas que bajo cualquier forma tengan intereses opuestos a los de la sociedad cesarán en su cargo a solicitud de cualquier socio por acuerdo de la junta general.

CAPÍTULO III

Los deberes de los administradores

Artículo 225. *Deber general de diligencia.*

1. Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa.

2. Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

3. En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones.

Artículo 226. *Protección de la discrecionalidad empresarial.*

1. En el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

2. No se entenderán incluidas dentro del ámbito de discrecionalidad empresarial aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas y, en particular, aquellas que tengan por objeto autorizar las operaciones previstas en el artículo 230.

Artículo 227. *Deber de lealtad.*

1. Los administradores deberán desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad.

2. La infracción del deber de lealtad determinará no solo la obligación de indemnizar el daño causado al patrimonio social, sino también la de devolver a la sociedad el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.

Artículo 228. *Obligaciones básicas derivadas del deber de lealtad.*

En particular, el deber de lealtad obliga al administrador a:

a) No ejercitar sus facultades con fines distintos de aquéllos para los que le han sido concedidas.

b) Guardar secreto sobre las informaciones, datos, informes o antecedentes a los que haya tenido acceso en el desempeño de su cargo, incluso cuando haya cesado en él, salvo en los casos en que la ley lo permita o requiera.

c) Abstenerse de participar en la deliberación y votación de acuerdos o decisiones en las que él o una persona vinculada tenga un conflicto de intereses, directo o indirecto. Se excluirán de la anterior obligación de abstención los acuerdos o decisiones que le afecten en su condición de administrador, tales como su designación o revocación para cargos en el órgano de administración u otros de análogo significado.

d) Desempeñar sus funciones bajo el principio de responsabilidad personal con libertad de criterio o juicio e independencia respecto de instrucciones y vinculaciones de terceros.

e) Adoptar las medidas necesarias para evitar incurrir en situaciones en las que sus intereses, sean por cuenta propia o ajena, puedan entrar en conflicto con el interés social y con sus deberes para con la sociedad.

Artículo 229. *Deber de evitar situaciones de conflicto de interés.*

1. En particular, el deber de evitar situaciones de conflicto de interés a que se refiere la letra e) del artículo 228 anterior obliga al administrador a abstenerse de:

a) Realizar transacciones con la sociedad, excepto que se trate de operaciones ordinarias, hechas en condiciones estándar para los clientes y de escasa relevancia, entendiéndose por tales aquéllas cuya información no sea necesaria para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

b) Utilizar el nombre de la sociedad o invocar su condición de administrador para influir indebidamente en la realización de operaciones privadas.

c) Hacer uso de los activos sociales, incluida la información confidencial de la compañía, con fines privados.

d) Aprovecharse de las oportunidades de negocio de la sociedad.

e) Obtener ventajas o remuneraciones de terceros distintos de la sociedad y su grupo asociadas al desempeño de su cargo, salvo que se trate de atenciones de mera cortesía.

f) Desarrollar actividades por cuenta propia o cuenta ajena que entrañen una competencia efectiva, sea actual o potencial, con la sociedad o que, de cualquier otro modo, le sitúen en un conflicto permanente con los intereses de la sociedad.

2. Las previsiones anteriores serán de aplicación también en el caso de que el beneficiario de los actos o de las actividades prohibidas sea una persona vinculada al administrador.

3. En todo caso, los administradores deberán comunicar a los demás administradores y, en su caso, al consejo de administración, o, tratándose de un administrador único, a la junta general cualquier situación de conflicto, directo o indirecto, que ellos o personas vinculadas a ellos pudieran tener con el interés de la sociedad.

Las situaciones de conflicto de interés en que incurran los administradores serán objeto de información en la memoria a que se refiere el artículo 259.

Artículo 230. *Régimen de imperatividad y dispensa.*

1. El régimen relativo al deber de lealtad y a la responsabilidad por su infracción es imperativo. No serán válidas las disposiciones estatutarias que lo limiten o sean contrarias al mismo.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado precedente, la sociedad podrá dispensar las prohibiciones contenidas en el artículo anterior en casos singulares autorizando la realización por parte de un administrador o una persona vinculada de una determinada transacción con la sociedad, el uso de ciertos activos sociales, el aprovechamiento de una concreta oportunidad de negocio, la obtención de una ventaja o remuneración de un tercero.

La autorización deberá ser necesariamente acordada por la junta general cuando tenga por objeto la dispensa de la prohibición de obtener una ventaja o remuneración de terceros, o afecte a una transacción cuyo valor sea superior al diez por ciento de los activos sociales. En las sociedades de responsabilidad limitada, también deberá otorgarse por la junta general la autorización cuando se refiera a la prestación de cualquier clase de asistencia financiera, incluidas garantías de la sociedad a favor del administrador o cuando se dirija al establecimiento con la sociedad de una relación de servicios u obra.

En los demás casos, la autorización también podrá ser otorgada por el órgano de administración siempre que quede garantizada la independencia de los miembros que la conceden respecto del administrador dispensado. Además, será preciso asegurar la inocuidad de la operación autorizada para el patrimonio social o, en su caso, su realización en condiciones de mercado y la transparencia del proceso.

3. La obligación de no competir con la sociedad solo podrá ser objeto de dispensa en el supuesto de que no quepa esperar daño para la sociedad o el que quepa esperar se vea compensado por los beneficios que prevén obtenerse de la dispensa. La dispensa se concederá mediante acuerdo expreso y separado de la junta general.

En todo caso, a instancia de cualquier socio, la junta general resolverá sobre el cese del administrador que desarrolle actividades competitivas cuando el riesgo de perjuicio para la sociedad haya devenido relevante.

Artículo 231. *Personas vinculadas a los administradores.*

1. A efectos de los artículos anteriores, tendrán la consideración de personas vinculadas a los administradores:

- a) El cónyuge del administrador o las personas con análoga relación de afectividad.
- b) Los ascendientes, descendientes y hermanos del administrador o del cónyuge del administrador.
- c) Los cónyuges de los ascendientes, de los descendientes y de los hermanos del administrador.
- d) Las sociedades o entidades en las cuales el administrador posee directa o indirectamente, incluso por persona interpuesta, una participación que le otorgue una influencia significativa o desempeña en ellas o en su sociedad dominante un puesto en el órgano de administración o en la alta dirección. A estos efectos, se presume que otorga influencia significativa cualquier participación igual o superior al 10 % del capital social o de los derechos de voto o en atención a la cual se ha podido obtener, de hecho o de derecho, una representación en el órgano de administración de la sociedad.
- e) Los socios representados por el administrador en el órgano de administración.

2. Respecto del administrador persona jurídica, se entenderán que son personas vinculadas las siguientes:

- a) Los socios que se encuentren, respecto del administrador persona jurídica, en alguna de las situaciones contempladas en el apartado primero del artículo 42 del Código de Comercio.
- b) Los administradores de derecho o de hecho, los liquidadores y los apoderados con poderes generales del administrador persona jurídica.
- c) Las sociedades que formen parte del mismo grupo y sus socios.
- d) Las personas que respecto del representante del administrador persona jurídica tengan la consideración de personas vinculadas a los administradores de conformidad con lo que se establece en el apartado anterior.

Artículo 231 bis. *Operaciones intragrupo.*

1. La aprobación de las operaciones que celebre la sociedad con su sociedad dominante u otras sociedades del grupo sujetas a conflicto de interés corresponderá a la junta general cuando el negocio o transacción en que consista, por su propia naturaleza, esté legalmente reservada a la competencia de este órgano y, en todo caso, cuando el importe o valor de la operación o el importe total del conjunto de operaciones previstas en un acuerdo o contrato marco sea superior al 10 % del activo total de la sociedad.

2. La aprobación del resto de las operaciones que celebre la sociedad con su sociedad dominante u otras sociedades del grupo sujetas a conflicto de interés, corresponderá al órgano de administración. No obstante lo previsto en los artículos 228.c) y 230, la aprobación podrá hacerse con la participación de los administradores que estén vinculados y representen a la sociedad dominante, en cuyo caso, si la decisión o voto de tales administradores resultara decisivo para la aprobación, corresponderá a la sociedad y, en su caso, a los administradores afectados por el conflicto de interés, probar que el acuerdo es conforme con el interés social en caso de que sea impugnado y que emplearon la diligencia y lealtad debidas en caso de que se exija su responsabilidad.

3. La aprobación de operaciones que celebre la sociedad con su sociedad dominante u otras sociedades del grupo sujetas a conflicto de interés podrá ser delegada por el órgano de administración en órganos delegados o en miembros de la alta dirección siempre y cuando se trate de operaciones celebradas en el curso ordinario de la actividad empresarial, entre las que se incluirán las que resultan de la ejecución de un acuerdo o contrato marco, y concluidas en condiciones de mercado. El órgano de administración deberá implantar un

procedimiento interno para la evaluación periódica del cumplimiento de los mencionados requisitos.

4. A los efectos de los apartados anteriores, no se considerarán operaciones realizadas con una sociedad del grupo sujeta a conflicto de interés aquellas realizadas con sus sociedades dependientes, salvo cuando en la sociedad dependiente fuese accionista significativo una persona con la que la sociedad no podría realizar la operación directamente sin aplicar el régimen de operaciones con partes vinculadas. No obstante, para la sociedad dependiente que esté sujeta a esta Ley, por tratarse de operaciones celebradas con la sociedad dominante, será de aplicación lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 232. *Acciones derivadas de la infracción del deber de lealtad.*

El ejercicio de la acción de responsabilidad prevista en los artículos 236 y siguientes no obsta al ejercicio de las acciones de impugnación, cesación, remoción de efectos y, en su caso, anulación de los actos y contratos celebrados por los administradores con violación de su deber de lealtad.

CAPÍTULO IV

La representación de la sociedad

Artículo 233. *Atribución del poder de representación.*

1. En la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. La atribución del poder de representación se regirá por las siguientes reglas:

a) En el caso de administrador único, el poder de representación corresponderá necesariamente a éste.

b) En caso de varios administradores solidarios, el poder de representación corresponde a cada administrador, sin perjuicio de las disposiciones estatutarias o de los acuerdos de la junta sobre distribución de facultades, que tendrán un alcance meramente interno.

c) En la sociedad de responsabilidad limitada, si hubiera más de dos administradores conjuntos, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente al menos por dos de ellos en la forma determinada en los estatutos. Si la sociedad fuera anónima, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente.

d) En el caso de consejo de administración, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente. No obstante, los estatutos podrán atribuir el poder de representación a uno o varios miembros del consejo a título individual o conjunto.

Cuando el consejo, mediante el acuerdo de delegación, nombre una comisión ejecutiva o uno o varios consejeros delegados, se indicará el régimen de su actuación.

Artículo 234. *Ámbito del poder de representación.*

1. La representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos.

Cualquier limitación de las facultades representativas de los administradores, aunque se halle inscrita en el Registro Mercantil, será ineficaz frente a terceros.

2. La sociedad quedará obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aún cuando se desprenda de los estatutos inscritos en el Registro Mercantil que el acto no está comprendido en el objeto social.

Artículo 235. *Notificaciones a la sociedad.*

Cuando la administración no se hubiera organizado en forma colegiada, las comunicaciones o notificaciones a la sociedad podrán dirigirse a cualquiera de los administradores. En caso de consejo de administración, se dirigirán a su Presidente.

CAPÍTULO V

La responsabilidad de los administradores

Artículo 236. *Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad.*

1. Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

2. En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.

3. La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

4. Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella.

5. La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.

Artículo 237. *Carácter solidario de la responsabilidad.*

Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél.

Artículo 238. *Acción social de responsabilidad.*

1. La acción de responsabilidad contra los administradores se entablará por la sociedad, previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio aunque no conste en el orden del día. Los estatutos no podrán establecer una mayoría distinta a la ordinaria para la adopción de este acuerdo.

2. En cualquier momento la junta general podrá transigir o renunciar al ejercicio de la acción, siempre que no se opusieren a ello socios que representen el cinco por ciento del capital social.

3. El acuerdo de promover la acción o de transigir determinará la destitución de los administradores afectados.

4. La aprobación de las cuentas anuales no impedirá el ejercicio de la acción de responsabilidad ni supondrá la renuncia a la acción acordada o ejercitada.

Artículo 239. *Legitimación de la minoría.*

1. El socio o socios que posean individual o conjuntamente una participación que les permita solicitar la convocatoria de la junta general, podrán entablar la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la junta general solicitada a tal fin, cuando la sociedad no la entablare dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando este hubiere sido contrario a la exigencia de responsabilidad.

El socio o los socios a los que se refiere el párrafo anterior, podrán ejercitar directamente la acción social de responsabilidad cuando se fundamente en la infracción del deber de lealtad sin necesidad de someter la decisión a la junta general.

2. En caso de estimación total o parcial de la demanda, la sociedad estará obligada a reembolsar a la parte actora los gastos necesarios en que hubiera incurrido con los límites previstos en el artículo 394 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que esta haya obtenido el reembolso de estos gastos o el ofrecimiento de reembolso de los gastos haya sido incondicional.

Artículo 240. *Legitimación subsidiaria de los acreedores para el ejercicio de la acción social.*

Los acreedores de la sociedad podrán ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos.

Artículo 241. *Acción individual de responsabilidad.*

Quedan a salvo las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y a los terceros por actos de administradores que lesionen directamente los intereses de aquellos.

Artículo 241 bis. *Prescripción de las acciones de responsabilidad.*

La acción de responsabilidad contra los administradores, sea social o individual, prescribirá a los cuatro años a contar desde el día en que hubiera podido ejercitarse.

CAPÍTULO VI

El consejo de administración

Artículo 242. *Composición.*

1. El consejo de administración estará formado por un mínimo de tres miembros. Los estatutos fijarán el número de miembros del consejo de administración o bien el máximo y el mínimo, correspondiendo en este caso a la junta de socios la determinación del número concreto de sus componentes.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, en caso de consejo de administración, el número máximo de los componentes del consejo no podrá ser superior a doce.

Artículo 243. *Sistema de representación proporcional.*

1. En la sociedad anónima las acciones que voluntariamente se agrupen, hasta constituir una cifra del capital social igual o superior a la que resulte de dividir este último por el número de componentes del consejo, tendrán derecho a designar los que, superando fracciones enteras, se deduzcan de la correspondiente proporción.

2. En el caso de que se haga uso de esta facultad, las acciones así agrupadas no intervendrán en la votación de los restantes componentes del consejo.

Artículo 244. *Cooptación.*

En la sociedad anónima si durante el plazo para el que fueron nombrados los administradores se produjesen vacantes sin que existieran suplentes, el consejo podrá designar entre los accionistas las personas que hayan de ocuparlas hasta que se reúna la primera junta general.

Artículo 245. *Organización y funcionamiento del consejo de administración.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos establecerán el régimen de organización y funcionamiento del consejo de administración, que deberá comprender, en todo caso, las reglas de convocatoria y constitución del órgano, así como el modo de deliberar y adoptar acuerdos por mayoría.

2. En la sociedad anónima cuando los estatutos no dispusieran otra cosa, el consejo de administración podrá designar a su presidente, regular su propio funcionamiento y aceptar la dimisión de los consejeros.

3. El consejo de administración deberá reunirse, al menos, una vez al trimestre.

Artículo 246. *Convocatoria del consejo de administración.*

1. El consejo de administración será convocado por su presidente o el que haga sus veces.

2. Los administradores que constituyan al menos un tercio de los miembros del consejo podrán convocarlo, indicando el orden del día, para su celebración en la localidad donde radique el domicilio social, si, previa petición al presidente, éste sin causa justificada no hubiera hecho la convocatoria en el plazo de un mes.

Artículo 247. *Constitución del consejo de administración.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada el consejo de administración quedará válidamente constituido cuando concurren, presentes o representados, el número de consejeros previsto en los estatutos, siempre que alcancen, como mínimo, la mayoría de los vocales.

2. En la sociedad anónima, el consejo de administración quedará válidamente constituido cuando concurren a la reunión, presentes o representados, la mayoría de los vocales.

Artículo 248. *Adopción de acuerdos por el consejo de administración en la sociedad anónima.*

1. En la sociedad anónima los acuerdos del consejo de administración se adoptarán por mayoría absoluta de los consejeros concurrentes a la sesión.

2. En la sociedad anónima la votación por escrito y sin sesión sólo será admitida cuando ningún consejero se oponga a este procedimiento.

Artículo 249. *Delegación de facultades del consejo de administración.*

1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.

Artículo 249 bis. *Facultades indelegables.*

El consejo de administración no podrá delegar en ningún caso las siguientes facultades:

- a) La supervisión del efectivo funcionamiento de las comisiones que hubiera constituido y de la actuación de los órganos delegados y de los directivos que hubiera designado.
- b) La determinación de las políticas y estrategias generales de la sociedad.
- c) La autorización o dispensa de las obligaciones derivadas del deber de lealtad conforme a lo dispuesto en el artículo 230.
- d) Su propia organización y funcionamiento.
- e) La formulación de las cuentas anuales y su presentación a la junta general.
- f) La formulación de cualquier clase de informe exigido por la ley al órgano de administración siempre y cuando la operación a que se refiere el informe no pueda ser delegada.
- g) El nombramiento y destitución de los consejeros delegados de la sociedad, así como el establecimiento de las condiciones de su contrato.
- h) El nombramiento y destitución de los directivos que tuvieran dependencia directa del consejo o de alguno de sus miembros, así como el establecimiento de las condiciones básicas de sus contratos, incluyendo su retribución.
- i) Las decisiones relativas a la remuneración de los consejeros, dentro del marco estatutario y, en su caso, de la política de remuneraciones aprobada por la junta general.
- j) La convocatoria de la junta general de accionistas y la elaboración del orden del día y la propuesta de acuerdos.
- k) La política relativa a las acciones o participaciones propias.
- l) Las facultades que la junta general hubiera delegado en el consejo de administración, salvo que hubiera sido expresamente autorizado por ella para subdelegarlas.

Artículo 250. *Acta del consejo de administración.*

Las discusiones y acuerdos del consejo de administración se llevarán a un libro de actas, que serán firmadas por el presidente y el secretario.

Artículo 251. *Impugnación de acuerdos del consejo de administración.*

1. Los administradores podrán impugnar los acuerdos del consejo de administración o de cualquier otro órgano colegiado de administración, en el plazo de treinta días desde su adopción. Igualmente podrán impugnar tales acuerdos los socios que representen un uno por ciento del capital social, en el plazo de treinta días desde que tuvieren conocimiento de los mismos y siempre que no hubiere transcurrido un año desde su adopción.

2. Las causas de impugnación, su tramitación y efectos se regirán conforme a lo establecido para la impugnación de los acuerdos de la junta general, con la particularidad de que, en este caso, también procederá por infracción del reglamento del consejo de administración.

CAPÍTULO VII

Administración de la sociedad comanditaria por acciones

Artículo 252. *Administración de la sociedad comanditaria por acciones.*

1. La administración de la sociedad ha de estar necesariamente a cargo de los socios colectivos, quienes tendrán las facultades, los derechos y deberes de los administradores en la sociedad anónima. El nuevo administrador asumirá la condición de socio colectivo desde el momento en que acepte el nombramiento.

2. La separación del cargo de administrador requerirá la modificación de los estatutos sociales. Si la separación tiene lugar sin justa causa el socio tendrá derecho a la indemnización de daños y perjuicios.

3. El cese del socio colectivo como administrador pone fin a su responsabilidad ilimitada con relación a las deudas sociales que se contraigan con posterioridad a la publicación de su inscripción en el Registro Mercantil.

4. En los acuerdos que tengan por objeto la separación de un administrador el socio afectado deberá abstenerse de participar en la votación.

TÍTULO VII

Las cuentas anuales

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 253. *Formulación.*

1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

2. Las cuentas anuales y el informe de gestión, incluido cuando proceda, el estado de información no financiera, deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Artículo 254. *Contenido de las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

2. Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta ley y con lo previsto en el Código de Comercio.

3. La estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.

Artículo 255. *Separación de partidas.*

1. En los documentos que integran las cuentas anuales las partidas previstas en los modelos aprobados reglamentariamente deberán aparecer por separado, en el orden en ellos indicado.

2. Se podrá hacer una subdivisión más detallada de estas partidas, siempre que se respete la estructura de los esquemas establecidos.

Igualmente podrán añadirse nuevas partidas en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las ya previstas en estos esquemas.

Artículo 256. *Agrupación de partidas.*

Se podrán agrupar determinadas partidas de los documentos que integran las cuentas anuales, cuando sólo representen un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad o cuando se favorezca la claridad, siempre que las partidas agrupadas se presenten de forma diferenciada en la memoria.

Artículo 257. *Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.*

1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

3. Cuando pueda formularse balance en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.

Artículo 258. *Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.*

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

CAPÍTULO II

La memoria

Artículo 259. *Objeto de la memoria.*

La memoria completará, ampliará y comentará el contenido de los otros documentos que integran las cuentas anuales.

Artículo 260. *Contenido de la memoria.*

La Memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los correspondientes desarrollos reglamentarios, al menos, las siguientes menciones:

Primera. Los criterios de valoración aplicados a las diversas partidas de las cuentas anuales y los métodos de cálculo de las correcciones de valor.

Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda distinta del euro, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

Segunda. La denominación, domicilio y forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, un porcentaje no inferior al veinte por ciento de su capital, o en las que sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa.

Se indicará la participación en el capital y el porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto del último ejercicio social de aquéllas.

Tercera. Cuando existan cuotas o participaciones sociales desiguales, el contenido de cada una de ellas, y cuando existan varias clases de acciones, el número y el valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas y el contenido de los derechos pertenecientes a cada clase.

Cuarta. La existencia de bonos de disfrute, de bonos de fundador, de obligaciones convertibles y de valores o derechos similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

Quinta. El número y el valor nominal de las acciones suscritas durante el ejercicio dentro de los límites de un capital autorizado, así como el importe de las adquisiciones y enajenaciones de acciones o participaciones propias, y de las acciones o participaciones de la sociedad dominante.

Sexta. El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas.

Séptima.

a) El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea probable que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación.

Los compromisos existentes en materia de pensiones y los referentes a sociedades del grupo deberán mencionarse con la debida claridad y separación.

b) La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la sociedad que no figuren en el balance así como su impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y necesaria para la determinación de la situación financiera de la sociedad.

c) Transacciones significativas entre la sociedad y terceros vinculados con ella, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de la sociedad.

Octava.

a) La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir estos con los principios contables de aplicación obligatoria. Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto.

b) La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que deberá pagarse por esos ejercicios, en la medida en que esta diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

Novena. La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable. Podrán omitir tales menciones las sociedades que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Décima. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías, así como los gastos de personal que se refieran al ejercicio, desglosando los importes relativos a sueldos y salarios y los referidos a cargas sociales, con mención separada de los que cubren las pensiones, cuando no estén así consignadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.

El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio con discapacidad mayor o igual al treinta y tres por ciento, indicando las categorías a que pertenecen.

Undécima. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida o de

responsabilidad civil respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

En el caso de que la sociedad hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de alguno de ellos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente en la Memoria, con indicación de la cuantía de la prima.

Duodécima. El importe de los anticipos y créditos concedidos a cada uno de los miembros de los órganos de administración y del personal de alta dirección, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

Decimotercera. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas.

Decimocuarta. Los movimientos de las diversas partidas del activo no corriente.

Decimoquinta.

a) Cuando los instrumentos financieros se hayan valorado por el valor razonable se indicarán: los principales supuestos en que se basan los modelos y técnicas de valoración; las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias por cada categoría de instrumentos financieros y, si se trata de instrumentos financieros derivados, su naturaleza y condiciones principales de importe y calendario y los movimientos de la reserva por valor razonable durante el ejercicio.

b) Cuando los instrumentos financieros no se hayan valorado por el valor razonable se indicará el valor razonable para cada clase en los términos y con las condiciones previstas en el Plan General de Contabilidad.

Decimosexta. La conclusión, la modificación o la extinción anticipada de cualquier contrato entre una sociedad mercantil y cualquiera de sus socios o administradores o persona que actúe por cuenta de ellos, cuando se trate de una operación ajena al tráfico ordinario de la sociedad o que no se realice en condiciones normales.

Decimoséptima. Nombre y domicilio social de la sociedad que elabore los estados financieros consolidados del grupo al que pertenezca la sociedad y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

Decimooctava. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.

Las restantes sociedades sometidas a una unidad de decisión indicarán en la Memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el párrafo primero de esta indicación.

Decimonovena. El importe y la naturaleza de las partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales.

Vigésima. La propuesta de aplicación del resultado.

Vigesimoprimera. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

Artículo 261. Memoria abreviada.

Las sociedades que pueden formular balance abreviado podrán omitir en la Memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen.

En cualquier caso deberá suministrarse la información requerida en la indicación primera, quinta, sexta, décima en lo referente al número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, y, decimocuarta, decimoquinta, decimonovena y vigesimoprimera.

Adicionalmente, la Memoria deberá expresar de forma global los datos a que se refiere la indicación séptima, y duodécima de dicho artículo, así como el nombre y domicilio social de la sociedad que establezca los estados financieros consolidados del grupo menor de empresas incluidas en el grupo al que pertenece la empresa.

CAPÍTULO III

El informe de gestión

Artículo 262. Contenido del informe de gestión.

1. El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma.

En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la sociedad, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente, al personal y al cumplimiento de reglas en materia de igualdad y no discriminación y discapacidad. Se exceptúa de la obligación de incluir información de carácter no financiero, a las sociedades que tienen la calificación de empresas pequeñas y medianas de acuerdo con la Directiva 34/2013.

Al proporcionar este análisis, el informe de gestión incluirá, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.

Las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberán indicar en el informe de gestión el periodo medio de pago a sus proveedores; en caso de que dicho periodo medio sea superior al máximo establecido en la normativa de morosidad, habrán de indicarse asimismo las medidas a aplicar en el siguiente ejercicio para su reducción hasta alcanzar dicho máximo.

2. Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquélla, las actividades en materia de investigación y desarrollo y, en los términos establecidos en esta ley, las adquisiciones de acciones propias.

3. Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión. En ese caso, si la sociedad hubiera adquirido acciones propias o de su sociedad dominante, deberá incluir en la memoria, como mínimo, las menciones exigidas por la letra d) del artículo 148.

4. Con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y resultados, el informe de gestión incluirá lo siguiente:

a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.

b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

5. Las sociedades de capital deberán incluir en el informe de gestión un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido que el previsto para las cuentas consolidadas por el artículo 49, apartados 5, 6 y 7, del Código de Comercio, aunque referido exclusivamente a la sociedad en cuestión siempre que concurren en ella los siguientes requisitos:

a) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500.

b) Que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

1.º Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.

2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.

3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el estado de información no financiera si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde su constitución, la sociedad estará obligada a elaborar el estado de información no financiera cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas en la letra b), siempre que al cierre del ejercicio se cumpla además el requisito previsto en la letra a).

Una sociedad dependiente de un grupo estará dispensada de la obligación establecida en este apartado si dicha empresa y sus dependientes, si las tuviera, están incluidas a su vez en el informe de gestión consolidado de otra empresa, elaborado conforme al contenido establecido en este artículo. Si una sociedad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.

6. La información contenida en el informe de gestión en ningún caso justificará su ausencia en las cuentas anuales cuando esta información deba incluirse en éstas de conformidad con lo previsto en este Título y las disposiciones que lo desarrollan.

CAPÍTULO IV

La verificación de las cuentas anuales

Artículo 263. *Auditor de cuentas.*

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

Artículo 264. *Nombramiento por la junta general.*

1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga y a la duración de los contratos en relación con sociedades calificadas como entidades de interés público.

2. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.

3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa.

4. Cualquier cláusula contractual que limite el nombramiento de determinadas categorías o listas de auditores legales o sociedades de auditoría, será nula de pleno derecho.

Artículo 265. *Competencia para el nombramiento de auditor.*

1. Cuando la junta general no hubiera nombrado al auditor antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o la persona nombrada no acepte el cargo o no pueda cumplir sus funciones, los administradores y cualquier socio podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría.

En las sociedades anónimas, la solicitud podrá ser realizada también por el comisario del sindicato de obligacionistas.

2. En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

3. La solicitud de nombramiento de auditor y su designación se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. Antes de aceptar el nombramiento el auditor de cuentas deberá evaluar el efectivo cumplimiento del encargo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 266. *Revocación del auditor.*

1. Cuando concurra justa causa, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al Secretario judicial o Registrador mercantil la revocación del que hubieran nombrado ellos o del designado por la junta general y el nombramiento de otro.

2. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

Si la revocación se instará ante el Secretario judicial, se seguirán los trámites establecidos en la legislación de jurisdicción voluntaria.

3. La resolución que se dicte sobre la revocación del auditor será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Adicionalmente, tratándose de sociedades de interés público, los accionistas que representen el 5 por ciento o más de los derechos de voto o del capital, la Comisión de Auditoría o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrán solicitar al juez la revocación del auditor o auditores o la sociedad o sociedades de auditoría designados por la

Junta General o por el Registro Mercantil y el nombramiento de otro u otros, cuando concurra justa causa.

Artículo 267. *Remuneración del auditor.*

1. La remuneración de los auditores de cuentas se fijará de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Por el ejercicio de dicha función no podrá percibir ninguna otra remuneración o ventaja de la sociedad auditada.

3. En los supuestos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil, al efectuar el nombramiento, éste fijará la retribución a percibir por el auditor para todo el período que deba desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo. Antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil, se deberán acordar los honorarios correspondientes. Los auditores podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones.

Artículo 268. *Objeto de la auditoría.*

El auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Artículo 269. *Informe del auditor.*

Los auditores de cuentas emitirán un informe detallado sobre el resultado de su actuación de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 270. *Plazo para la emisión del informe.*

1. El auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.

2. Si, una vez firmado y entregado el informe de auditoría sobre las cuentas iniciales, los administradores se vieran obligados a reformular las cuentas anuales, el auditor habrá de emitir un nuevo informe sobre las cuentas anuales reformuladas.

Artículo 271. *Acción social de responsabilidad. Legitimación.*

La legitimación para exigir responsabilidades frente a la sociedad al auditor de cuentas se regirá por lo dispuesto para los administradores de la sociedad.

CAPÍTULO V

La aprobación de las cuentas

Artículo 272. *Aprobación de las cuentas.*

1. Las cuentas anuales se aprobarán por la junta general.

2. A partir de la convocatoria de la junta general, cualquier socio podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el informe de gestión y el informe del auditor de cuentas.

En la convocatoria se hará mención de este derecho.

3. Salvo disposición contraria de los estatutos, durante ese mismo plazo, el socio o socios de la sociedad de responsabilidad limitada que representen al menos el cinco por ciento del capital podrán examinar en el domicilio social, por sí o en unión de experto contable, los documentos que sirvan de soporte y de antecedente de las cuentas anuales.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no impide ni limita el derecho de la minoría a que se nombre un auditor de cuentas con cargo a la sociedad.

Artículo 273. *Aplicación del resultado.*

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

4. **(Suprimido)**

Artículo 274. *Reserva legal.*

1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.

2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

Artículo 275. *Distribución de dividendos.*

1. En la sociedad de responsabilidad limitada, salvo disposición contraria de los estatutos, la distribución de dividendos a los socios se realizará en proporción a su participación en el capital social.

2. En la sociedad anónima la distribución de dividendos a las acciones ordinarias se realizará en proporción al capital que hubieran desembolsado.

Artículo 276. *Momento y forma del pago del dividendo.*

1. En el acuerdo de distribución de dividendos determinará la junta general el momento y la forma del pago.

2. A falta de determinación sobre esos particulares, el dividendo será pagadero en el domicilio social a partir del día siguiente al del acuerdo.

3. El plazo máximo para el abono completo de los dividendos será de doce meses a partir de la fecha del acuerdo de la junta general para su distribución.

Artículo 277. *Cantidades a cuenta de dividendos.*

La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

Artículo 278. *Restitución de dividendos.*

Cualquier distribución de dividendos o de cantidades a cuenta de dividendos que contravenga lo establecido en esta ley deberá ser restituida por los socios que los hubieren percibido, con el interés legal correspondiente, cuando la sociedad pruebe que los

perceptores conocían la irregularidad de la distribución o que, habida cuenta de las circunstancias, no podían ignorarla.

CAPÍTULO VI

Depósito y publicidad de las cuentas anuales

Artículo 279. *Depósito de las cuentas.*

1. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría por una disposición legal o esta se hubiera acordado a petición de la minoría o de forma voluntaria y se hubiese inscrito el nombramiento de auditor en el Registro Mercantil.

2. Si alguno o varios de los documentos que integran las cuentas anuales se hubieran formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.

Artículo 280. *Calificación registral.*

1. Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas. Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de depósito de cuentas y en la hoja correspondiente a la sociedad depositante. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los títulos defectuosos.

2. El Registro Mercantil deberá conservar los documentos depositados durante el plazo de seis años.

Artículo 281. *Publicidad del depósito.*

Cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados.

Artículo 282. *Cierre registral.*

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista.

2. Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.

Artículo 283. *Régimen sancionador.*

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.

2. La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria. Estos datos deberán ser facilitados al instructor por la sociedad; su incumplimiento se considerará a los efectos de la determinación de la sanción. En el supuesto de no disponer de dichos datos, la cuantía de la sanción se fijará de acuerdo con su cifra de capital social, que a tal efecto se solicitará del Registro Mercantil correspondiente.

3. En el supuesto de que los documentos a que se refiere este capítulo hubiesen sido depositados con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducida en un cincuenta por ciento.

4. Las infracciones a que se refiere este artículo prescribirán a los tres años.

Artículo 284. *Publicación.*

En el caso de publicación de los documentos depositados en el Registro Mercantil, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer supuesto deberá reproducirse fielmente el texto de los depositados en el Registro Mercantil, incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores. En el segundo caso, se hará referencia a la oficina del Registro Mercantil en que hubieren sido depositados los documentos. El informe de auditoría podrá ser omitido en esta publicación, pero se indicará si ha sido emitido con reservas o no.

TÍTULO VIII

La modificación de los estatutos sociales

CAPÍTULO I

La modificación de los estatutos sociales

Sección 1.^a Disposiciones generales

Artículo 285. *Competencia orgánica.*

1. Cualquier modificación de los estatutos será competencia de la junta general.

2. Por excepción a lo establecido en el apartado anterior el órgano de administración será competente para cambiar el domicilio social dentro del territorio nacional, salvo disposición contraria de los estatutos. Se considerará que hay disposición contraria de los estatutos solo cuando los mismos establezcan expresamente que el órgano de administración no ostenta esta competencia.

Artículo 286. *Propuesta de modificación.*

Los administradores o en su caso, los socios autores de la propuesta deberán redactar el texto íntegro de la modificación que proponen y, en las sociedades anónimas, deberán redactar igualmente un informe escrito con justificación de la misma.

Artículo 287. *Convocatoria de la junta general.*

En el anuncio de convocatoria de la junta general, deberán expresarse con la debida claridad los extremos que hayan de modificarse y hacer constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar en el domicilio social el texto íntegro de la modificación propuesta y, en el caso de sociedades anónimas, del informe sobre la misma, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.

Artículo 288. *Acuerdo de modificación.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada el acuerdo de modificación de los estatutos sociales se adoptará conforme a lo dispuesto en el artículo 199 sobre mayoría legal reforzada.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones el acuerdo de modificación de los estatutos sociales se adoptará conforme a lo dispuesto en los artículos 194 y 201.

Artículo 289. *Publicidad de determinados acuerdos de modificación.*

(Derogado)

Artículo 290. *Escritura e inscripción registral de la modificación.*

1. En todo caso, el acuerdo de modificación de estatutos se hará constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, el acuerdo inscrito para su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

2. Una vez inscrito el cambio de denominación social en el Registro Mercantil, se hará constar en los demás Registros por medio de notas marginales.

Sección 2.^a Reglas especiales de tutela de los socios

Artículo 291. *Nuevas obligaciones de los socios.*

Cuando la modificación de los estatutos implique nuevas obligaciones para los socios deberá adoptarse con el consentimiento de los afectados.

Artículo 292. *La tutela individual de los derechos del socio en la sociedad de responsabilidad limitada.*

Cuando la modificación afecte a los derechos individuales de cualquier socio de una sociedad de responsabilidad limitada deberá adoptarse con el consentimiento de los afectados.

Artículo 293. *La tutela colectiva de los derechos de los titulares de clases de acciones en la sociedad anónima.*

1. Para que sea válida una modificación estatutaria que afecte directa o indirectamente a los derechos de una clase de acciones, será preciso que haya sido acordada por la junta general, con los requisitos establecidos en esta ley, y también por la mayoría de las acciones pertenecientes a la clase afectada. Cuando sean varias las clases afectadas, será necesario el acuerdo separado de cada una de ellas.

2. Cuando la modificación solo afecte a una parte de las acciones pertenecientes a la misma y, en su caso, única clase y suponga un trato discriminatorio entre ellas, se considerará a efectos de lo dispuesto en este artículo que constituyen clases independientes las acciones afectadas y las no afectadas por la modificación; siendo preciso, por tanto, el acuerdo separado de cada una de ellas. Se reputará que entraña trato discriminatorio cualquier modificación que, en el plano sustancial, tenga un impacto, económico o político, claramente asimétrico en unas y otras acciones o en sus titulares.

3. El acuerdo de los accionistas afectados habrá de adoptarse con los mismos requisitos previstos en esta ley para la modificación de los estatutos sociales, bien en junta especial o a través de votación separada en la junta general en cuya convocatoria se hará constar expresamente.

4. A las juntas especiales será de aplicación lo dispuesto en esta ley para la junta general.

Artículo 294. *La tutela individual de los socios colectivos en la sociedad comanditaria por acciones.*

Cuando la modificación de los estatutos de la sociedad comanditaria por acciones tenga por objeto el nombramiento de administradores, la modificación del régimen de administración, el cambio de objeto social o la continuación de la sociedad más allá del término previsto en los estatutos el acuerdo será preciso que haya sido acordada por la junta general, con los requisitos establecidos en esta ley, y también con el consentimiento de todos los socios colectivos.

CAPÍTULO II

El aumento del capital social

Sección 1.^a Modalidades del aumento

Artículo 295. *Modalidades del aumento.*

1. El aumento del capital social podrá realizarse por creación de nuevas participaciones o emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes.

2. En ambos casos el aumento del capital podrá realizarse con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad, o con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado.

Sección 2.^a El acuerdo de aumento

Artículo 296. *El acuerdo de aumento.*

1. El aumento del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales.

2. Cuando el aumento haya de realizarse elevando el valor nominal de las participaciones o de las acciones será preciso el consentimiento de todos los socios, salvo en el caso de que se haga íntegramente con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado.

3. En las sociedades anónimas, el valor de cada una de las acciones de la sociedad, una vez aumentado el capital, habrá de estar desembolsado en una cuarta parte como mínimo.

Artículo 297. *Delegación en los administradores.*

1. En las sociedades anónimas, la junta general, con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales, podrá delegar en los administradores:

a) La facultad de señalar la fecha en que el acuerdo ya adoptado de aumentar el capital social deba llevarse a efecto en la cifra acordada y de fijar las condiciones del mismo en todo lo no previsto en el acuerdo de la junta. El plazo para el ejercicio de esta facultad delegada no podrá exceder de un año, excepto en el caso de conversión de obligaciones en acciones.

b) La facultad de acordar en una o varias veces el aumento del capital social hasta una cifra determinada en la oportunidad y en la cuantía que ellos decidan, sin previa consulta a la junta general. Estos aumentos no podrán ser superiores en ningún caso a la mitad del capital de la sociedad en el momento de la autorización y deberán realizarse mediante aportaciones dinerarias dentro del plazo máximo de cinco años a contar del acuerdo de la junta.

2. Por el hecho de la delegación los administradores quedan facultados para dar nueva redacción al artículo de los estatutos sociales relativo al capital social, una vez acordado y ejecutado el aumento.

Artículo 298. *Aumento con prima.*

1. En los aumentos del capital social será lícita la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones con prima.

2. La prima deberá satisfacerse íntegramente en el momento de la asunción de las nuevas participaciones sociales o de la suscripción de las nuevas acciones.

Artículo 299. *Aumento con cargo a aportaciones dinerarias.*

1. En las sociedades anónimas, para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en nuevas aportaciones dinerarias al patrimonio social, será requisito previo, salvo para las entidades aseguradoras, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá realizarse el aumento si existe una cantidad pendiente de desembolso que no exceda del tres por ciento del capital social.

Artículo 300. *Aumento con cargo a aportaciones no dinerarias.*

1. Cuando para el contravalor del aumento consista en aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la junta se ponga a disposición de los socios un informe de los administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, su valoración, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones que hayan de crearse o emitirse, la cuantía del aumento del capital social y las garantías adoptadas para la efectividad del aumento según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista.

2. En el anuncio de convocatoria de la junta general se hará constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar el informe en el domicilio social, así como pedir la entrega o el envío gratuito del documento.

Artículo 301. *Aumento por compensación de créditos.*

1. Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, éstos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.

2. Al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá a disposición de los socios en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de participaciones sociales o de acciones que hayan de crearse o emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad social.

3. En la sociedad anónima, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que, acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.

4. En el anuncio de convocatoria de la junta general, deberá hacerse constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar en el domicilio social el informe de los administradores y, en el caso de sociedades anónimas, la certificación del auditor de cuentas, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.

5. El informe de los administradores y, en el caso de las sociedades anónimas, la certificación del auditor se incorporará a la escritura pública que documenta la ejecución del aumento.

Artículo 302. *Aumento por conversión de obligaciones.*

Cuando se aumente el capital por conversión de obligaciones en acciones, se aplicará lo establecido en el acuerdo de emisión de las obligaciones.

Artículo 303. *Aumento con cargo a reservas.*

1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

2. A la operación deberá servir de base un balance aprobado por la junta general referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por el auditor de cuentas de la sociedad, o por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable.

Sección 3.^a La ejecución del acuerdo de aumento

Artículo 304. *Derecho de preferencia.*

1. En los aumentos de capital social con emisión de nuevas participaciones sociales o de nuevas acciones, ordinarias o privilegiadas, con cargo a aportaciones dinerarias, cada socio tendrá derecho a asumir un número de participaciones sociales o de suscribir un número de acciones proporcional al valor nominal de las que posea.

2. No habrá lugar al derecho de preferencia cuando el aumento del capital se deba a la absorción de otra sociedad o de todo o parte del patrimonio escindido de otra sociedad o a la conversión de obligaciones en acciones.

Artículo 305. *Plazo para el ejercicio del derecho de preferencia.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, el derecho de preferencia se ejercerá en el plazo que se hubiera fijado al adoptar el acuerdo de aumento. En las sociedades anónimas, el derecho de preferencia se ejercerá en el plazo que determinan los administradores.

2. El plazo para el ejercicio del derecho no podrá ser inferior a un mes desde la publicación del anuncio de la oferta de asunción de las nuevas participaciones o de suscripción de nuevas acciones en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

3. En las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas cuando todas las acciones sean nominativas, el órgano de administración podrá sustituir la publicación del anuncio por una comunicación escrita a cada uno de los socios y, en su caso, a los usufructuarios inscritos en el Libro registro de socios o en Libro de acciones nominativas, computándose el plazo de asunción de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones desde el envío de la comunicación.

Artículo 306. *Transmisión del derecho de preferencia.*

1. En todo caso, en las sociedades de responsabilidad limitada, la transmisión voluntaria por actos «inter vivos» del derecho de asunción preferente de las nuevas participaciones sociales podrá efectuarse a favor de las personas que, conforme a esta ley o a los estatutos de la sociedad puedan adquirir libremente las participaciones sociales. Los estatutos podrán reconocer, además, la posibilidad de la transmisión de este derecho a otras personas, sometiéndola al mismo sistema y condiciones previstos para la transmisión «inter vivos» de las participaciones sociales, con modificación, en su caso, de los plazos establecidos en dicho sistema.

2. En las sociedades anónimas los derechos de suscripción preferente serán transmisibles en las mismas condiciones que las acciones de las que deriven.

En caso de aumento con cargo a reservas, la misma regla será de aplicación a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones.

Artículo 307. *Derecho de preferencia de segundo grado.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, salvo que los estatutos dispongan otra cosa, las participaciones no asumidas en el ejercicio del derecho de preferencia serán

ofrecidas por el órgano de administración a los socios que lo hubieren ejercitado, para su asunción y desembolso durante un plazo no superior a quince días desde la conclusión del establecido para la asunción preferente. Si existieren varios socios interesados en asumir las participaciones ofrecidas, éstas se adjudicarán en proporción a las que cada uno de ellos ya tuviere en la sociedad.

2. Durante los quince días siguientes a la finalización del plazo anterior, el órgano de administración podrá adjudicar las participaciones no asumidas a personas extrañas a la sociedad.

Artículo 308. *Exclusión del derecho de preferencia.*

1. En los casos en que el interés de la sociedad así lo exija, la junta general, al decidir el aumento del capital, podrá acordar la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente.

2. Para que sea válido el acuerdo de exclusión del derecho de preferencia será necesario:

a) Que los administradores elaboren un informe en el que especifiquen el valor de las participaciones o de las acciones de la sociedad y se justifiquen detalladamente la propuesta y la contraprestación a satisfacer por las nuevas participaciones o por las nuevas acciones, con la indicación de las personas a las que hayan de atribuirse, y, en las sociedades anónimas, que un experto independiente, distinto del auditor de las cuentas de la sociedad, nombrado a estos efectos por el Registro Mercantil, elabore otro informe, bajo su responsabilidad, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico del derecho de preferencia cuyo ejercicio se propone suprimir o limitar y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores.

b) Que en la convocatoria de la junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de preferencia, el tipo de creación de las nuevas participaciones sociales o de emisión de las nuevas acciones y el derecho de los socios a examinar en el domicilio social el informe o los informes a que se refiere el número anterior así como pedir la entrega o el envío gratuito de estos documentos.

c) Que el valor nominal de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones, más, en su caso, el importe de la prima, se corresponda con el valor real atribuido a las participaciones en el informe de los administradores en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada o con el valor que resulte del informe del experto independiente en el caso de las sociedades anónimas.

Artículo 309. *Boletín de suscripción de acciones.*

1. En la sociedad anónima, cuando se ofrezcan públicamente acciones para su suscripción, la oferta quedará sujeta a los requisitos establecidos por las normas reguladoras del mercado de valores y la suscripción se hará constar en un documento que, bajo el título «boletín de suscripción», se extenderá por duplicado y contendrá, al menos, las siguientes indicaciones:

a) La denominación y domicilio de la sociedad, así como los datos identificadores de su inscripción en el Registro Mercantil.

b) El nombre y apellidos o la denominación o razón social, la nacionalidad y el domicilio del suscriptor.

c) El número de acciones que suscribe, el valor nominal de cada una de ellas y su serie, si existiesen varias, así como su tipo de emisión.

d) El importe que abona el suscriptor con expresión, en su caso, de la parte que corresponda al valor nominal desembolsado y la que corresponda a la prima de emisión.

e) La identificación de la entidad de crédito en la que se verifique la suscripción y se desembolsen los importes mencionados en el boletín.

f) La fecha a partir de la cual el suscriptor podrá exigir la restitución del desembolso realizado en caso de no haber sido debidamente inscrita en el Registro Mercantil la ejecución del acuerdo de aumento del capital.

g) La fecha y la firma del suscriptor o de su representante, así como de la persona que recibe las cantidades desembolsadas.

2. Todo suscriptor tendrá derecho a obtener copia firmada del boletín de suscripción.

Artículo 310. *Aumento incompleto en las sociedades de responsabilidad limitada.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, cuando el aumento del capital social no se haya desembolsado íntegramente dentro del plazo fijado al efecto, el capital quedará aumentado en la cuantía desembolsada, salvo que en el acuerdo se hubiera previsto que el aumento quedaría sin efecto en caso de desembolso incompleto.

2. En el caso de que el aumento del capital quede sin efecto, el órgano de administración, dentro del mes siguiente al vencimiento del plazo fijado para el desembolso, deberá restituir las aportaciones realizadas. Si las aportaciones fueran dinerarias, la restitución podrá hacerse mediante consignación del importe a nombre de los respectivos aportantes en una entidad de crédito del domicilio social, comunicando a éstos por escrito la fecha de la consignación y la entidad depositaria.

Artículo 311. *Aumento incompleto en las sociedades anónimas.*

1. En las sociedades anónimas, cuando el aumento del capital no se haya suscrito íntegramente dentro del plazo fijado para la suscripción, el capital sólo se aumentará en la cuantía de las suscripciones efectuadas si las condiciones de la emisión hubieran previsto expresamente esta posibilidad.

2. En el caso de que el aumento del capital quede sin efecto, el órgano de administración lo publicará en el Boletín Oficial del Registro mercantil y, dentro del mes siguiente al vencimiento del plazo de suscripción, deberá restituir las aportaciones realizadas. Si las aportaciones fueran dinerarias, la restitución deberá hacerse directamente a los respectivos aportantes o mediante consignación del importe a nombre de éstos en el Banco de España o en la Caja General de Depósitos.

Artículo 312. *El desembolso en los aumentos del capital social.*

Quienes hayan asumido las nuevas participaciones o suscrito las nuevas acciones quedan obligados a hacer su aportación desde el momento mismo de la suscripción.

Sección 4.ª La inscripción de la operación de aumento

Artículo 313. *Facultades de los administradores.*

Una vez ejecutado el acuerdo de aumento del capital social, los administradores deberán dar nueva redacción a los estatutos sociales a fin de recoger en los mismos la nueva cifra de capital social, a cuyo efecto se entenderán facultados por el acuerdo de aumento.

Artículo 314. *La escritura de ejecución del aumento.*

La escritura que documenta la ejecución deberá expresar los bienes o derechos aportados y, en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada o de las anónimas no cotizadas, si el aumento se hubiera realizado por creación de nuevas participaciones sociales o por emisión de nuevas acciones, la identidad de las personas a quienes se hayan adjudicado, la numeración de las participaciones o de las acciones atribuidas, así como la declaración del órgano de administración de que la titularidad de las participaciones se ha hecho constar en el Libro-registro de socios o de que la titularidad de las acciones nominativa se ha hecho constar en el Libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 315. *Inscripción de la operación de aumento.*

El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil.

Artículo 316. *Derecho a la restitución de aportaciones.*

1. Cuando hubieran transcurrido seis meses desde la apertura del plazo para el ejercicio de derecho de preferencia sin que se hubieran presentado para su inscripción en el Registro los documentos acreditativos de la ejecución del aumento del capital, quienes hubieran

asumido las nuevas participaciones sociales o los suscriptores de las nuevas acciones podrán pedir la resolución de la obligación de aportar y exigir la restitución de las aportaciones realizadas.

2. Si la falta de presentación de los documentos a inscripción fuere imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal.

CAPÍTULO III

La reducción del capital social

Sección 1.^a Modalidades de la reducción

Artículo 317. *Modalidades de la reducción.*

1. La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes.

2. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones, su amortización o su agrupación.

Artículo 318. *El acuerdo de reducción del capital social.*

1. La reducción del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos de la modificación de estatutos.

2. El acuerdo de la junta expresará, como mínimo, la cifra de reducción del capital, la finalidad de la reducción, el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

Artículo 319. *Publicación del acuerdo de reducción.*

El acuerdo de reducción del capital de las sociedades anónimas deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en la página web de la sociedad o, en el caso de que no exista, en un periódico de gran circulación en la provincia en que la sociedad tenga su domicilio.

Sección 2.^a La reducción por pérdidas

Artículo 320. *Principio de paridad de trato.*

Cuando la reducción tenga por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, deberá afectar por igual a todas las participaciones sociales o a todas las acciones en proporción a su valor nominal, pero respetando los privilegios que a estos efectos hubieran podido otorgarse en la ley o en los estatutos para determinadas participaciones sociales o para determinadas clases de acciones.

Artículo 321. *Prohibiciones.*

La reducción del capital por pérdidas en ningún caso podrá dar lugar a reembolsos a los socios o, en las sociedades anónimas, a la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes.

Artículo 322. *Presupuesto de la reducción del capital social.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas.

2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Artículo 323. *El balance.*

1. El balance que sirva de base a la operación de reducción del capital por pérdidas deberá referirse a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo, previa verificación por el auditor de cuentas de la sociedad y estar aprobado por la junta general. Cuando la sociedad no estuviera obligada a someter a auditoría las cuentas anuales, el auditor será nombrado por los administradores de la sociedad.

2. El balance y el informe de auditoría se incorporarán a la escritura pública de reducción.

Artículo 324. *Publicidad del acuerdo de reducción.*

En el acuerdo de la junta de reducción del capital por pérdidas y en el anuncio público del mismo deberá hacerse constar expresamente la finalidad de la reducción.

Artículo 325. *Destino del excedente.*

En las sociedades anónimas, el excedente del activo sobre el pasivo que deba resultar de la reducción del capital por pérdidas deberá atribuirse a la reserva legal sin que ésta pueda llegar a superar a tales efectos la décima parte de la nueva cifra de capital.

Artículo 326. *Condición para el reparto de dividendos.*

Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital.

Artículo 327. *Carácter obligatorio de la reducción.*

En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

Sección 3.^a Reducción para dotar la reserva legal

Artículo 328. *Reducción para dotar la reserva legal.*

A la reducción del capital para la constitución o el incremento de la reserva legal será de aplicación lo establecido en los artículos 322 a 326.

Sección 4.^a Reducción para la devolución del valor de las aportaciones

Artículo 329. *Requisitos del acuerdo de reducción.*

Cuando el acuerdo de reducción con devolución del valor de las aportaciones no afecte por igual a todas las participaciones o a todas las acciones de la sociedad, será preciso, en las sociedades de responsabilidad limitada, el consentimiento individual de los titulares de esas participaciones y, en las sociedades anónimas, el acuerdo separado de la mayoría de los accionistas interesados, adoptado en la forma prevista en el artículo 293.

Artículo 330. *Regla de la prorata.*

La devolución del valor de las aportaciones a los socios habrá de hacerse a prorata del valor desembolsado de las respectivas participaciones sociales o acciones, salvo que, por unanimidad, se acuerde otro sistema.

Sección 5.^a La tutela de los acreedores

Subsección 1.^a La tutela de los acreedores de sociedades de responsabilidad limitada

Artículo 331. *La responsabilidad solidaria de los socios de sociedades de responsabilidad limitada.*

1. Los socios a quienes se hubiera restituido la totalidad o parte del valor de sus aportaciones responderán solidariamente entre sí y con la sociedad del pago de las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

2. La responsabilidad de cada socio tendrá como límite el importe de lo percibido en concepto de restitución de la aportación social.

3. La responsabilidad de los socios prescribirá a los cinco años a contar desde la fecha en que la reducción fuese oponible a terceros.

4. En la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de reducción, deberá expresarse la identidad de las personas a quienes se hubiera restituido la totalidad o parte de las aportaciones sociales o, en su caso, la declaración del órgano de administración de que ha sido constituida la reserva a que se refiere el artículo siguiente.

Artículo 332. *Exclusión de la responsabilidad solidaria.*

1. Cuando, al acordarse la reducción mediante la restitución de la totalidad o parte del valor de las aportaciones sociales, se dotase una reserva con cargo a beneficios o reservas libres por un importe igual al percibido por los socios en concepto de restitución de la aportación social, no habrá lugar a la responsabilidad solidaria de los socios.

2. La reserva será indisponible hasta que transcurran cinco años a contar desde la publicación de la reducción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo hubieren sido satisfechas todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

Artículo 333. *Derecho estatutario de oposición.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, los estatutos podrán establecer que ningún acuerdo de reducción del capital que implique restitución de sus aportaciones a los socios pueda llevarse a efecto sin que transcurra un plazo de tres meses a contar desde la fecha en que se haya notificado a los acreedores.

2. Esta notificación se hará personalmente, y si ello no fuera posible, por desconocerse el domicilio de los acreedores, por medio de anuncios que habrán de publicarse en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, y en la página web de la sociedad o, en el caso de que no exista en un diario de los de mayor circulación en la localidad en que radique el domicilio de la sociedad.

3. Durante dicho plazo, los acreedores ordinarios podrán oponerse a la ejecución del acuerdo de reducción, si sus créditos no son satisfechos o la sociedad no presta garantía.

4. Será nula toda restitución que se realice antes de transcurrir el plazo de tres meses o a pesar de la oposición entablada, en tiempo y forma, por cualquier acreedor.

5. La devolución de capital habrá de hacerse a prorrata de las respectivas participaciones sociales, salvo que, por unanimidad, se acuerde otro sistema.

Subsección 2.^a La tutela de los acreedores de sociedades anónimas

Artículo 334. *Derecho de oposición de los acreedores de sociedades anónimas.*

1. Los acreedores de la sociedad anónima cuyos créditos hayan nacido antes de la fecha del último anuncio del acuerdo de reducción del capital, no hayan vencido en ese momento y hasta que se les garanticen tales créditos tendrán el derecho de oponerse a la reducción.

2. Los acreedores cuyos créditos se encuentren ya suficientemente garantizados no gozarán de este derecho.

Artículo 335. *Exclusión del derecho de oposición.*

Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

- a) Cuando la reducción del capital tenga por única finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.
- b) Cuando la reducción tenga por finalidad la constitución o el incremento de la reserva legal.
- c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.

Artículo 336. *Ejercicio del derecho de oposición.*

El derecho de oposición habrá de ejercitarse en el plazo de un mes a contar desde la fecha del último anuncio del acuerdo.

Artículo 337. *Efectos de la oposición.*

En caso de ejercicio del derecho de oposición, la reducción del capital social no podrá llevarse a efecto hasta que la sociedad preste garantía a satisfacción del acreedor o, en otro caso, hasta que notifique a dicho acreedor la prestación de fianza solidaria en favor de la sociedad por una entidad de crédito debidamente habilitada para prestarla por la cuantía del crédito de que fuera titular el acreedor y hasta tanto no prescriba la acción para exigir su cumplimiento.

Sección 6.^a Reducción mediante adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización

Artículo 338. *Requisitos de la reducción.*

1. Cuando la reducción del capital hubiere de realizarse mediante la adquisición de participaciones o de acciones de la sociedad para su posterior amortización, deberá ofrecerse la adquisición a todos los socios.
2. Si el acuerdo de reducción hubiera de afectar solamente a una clase de acciones, deberá adoptarse con el acuerdo separado de la mayoría de las acciones pertenecientes a la clase afectada, adoptado en la forma prevista en el artículo 293.

Artículo 339. *La oferta de adquisición.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, la oferta se remitirá a cada uno de los socios por correo certificado con acuse de recibo.
2. En las sociedad anónimas, la propuesta de adquisición deberá ser publicada en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en un periódico de gran circulación en la provincia en que la sociedad tenga su domicilio, habrá de mantenerse, al menos, durante un mes, incluirá todas las menciones que sean razonablemente necesarias para la información de los accionistas que deseen enajenar y, en su caso, expresará las consecuencias que se deriven de no alcanzar las acciones ofrecidas el número fijado en el acuerdo.

Cuando todas las acciones sean nominativas, los estatutos podrán permitir que se sustituya la publicación de la oferta por el envío de la misma a cada uno de los accionistas por correo certificado con acuse de recibo.

Artículo 340. *La aceptación.*

1. El plazo de aceptación de la oferta se computará desde el envío de la comunicación.
2. Si las aceptaciones excedieran del número de participaciones o de acciones previamente fijado por la sociedad, se reducirán las ofrecidas por cada socio en proporción al número cuya titularidad ostente cada uno de ellos.

3. A no ser que en el acuerdo de la junta o en la propuesta de adquisición se hubiera establecido otra cosa, cuando las aceptaciones no alcancen el número de participaciones o de acciones previamente fijado, se entenderá que el capital queda reducido en la cantidad correspondiente a las aceptaciones recibidas.

Artículo 341. *Bonos de disfrute.*

1. En la reducción del capital con amortización de acciones podrán atribuirse bonos de disfrute a los titulares de las acciones amortizadas, especificando en el acuerdo de reducción el contenido de los derechos atribuidos a estos bonos.

2. Los bonos de disfrute no podrán atribuir el derecho de voto.

Artículo 342. *La obligación de amortizar.*

Las participaciones sociales adquiridas por la sociedad deberán ser amortizadas en el plazo de tres años a contar de la fecha del ofrecimiento de la adquisición. Las acciones adquiridas por la sociedad deberán ser amortizadas dentro del mes siguiente a la terminación del plazo de la oferta de adquisición.

CAPÍTULO IV

Reducción y aumento del capital simultáneos

Artículo 343. *Reducción y aumento del capital simultáneos.*

1. El acuerdo de reducción del capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal solo podrá adoptarse cuando simultáneamente se acuerde la transformación de la sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la mencionada cifra mínima.

2. En todo caso habrá de respetarse el derecho de asunción o de suscripción preferente de los socios.

Artículo 344. *Eficacia condicionada del acuerdo de reducción.*

En caso de acuerdo de reducción y de aumento del capital simultáneos, la eficacia del acuerdo de reducción quedará condicionada, en su caso, a la ejecución del acuerdo de aumento del capital.

Artículo 345. *La inscripción simultánea.*

La inscripción del acuerdo de reducción en el Registro Mercantil no podrá practicarse a no ser que simultáneamente se presente a inscripción el acuerdo de transformación o de aumento de capital, así como, en este último caso, su ejecución.

TÍTULO IX

Separación y exclusión de socios

CAPÍTULO I

La separación de socios

Artículo 346. *Causas legales de separación.*

1. Los socios que no hubieran votado a favor del correspondiente acuerdo, incluidos los socios sin voto, tendrán derecho a separarse de la sociedad de capital en los casos siguientes:

- a) Sustitución o modificación sustancial del objeto social.
- b) Prórroga de la sociedad.
- c) Reactivación de la sociedad.

d) Creación modificación o extinción anticipada de la obligación de realizar prestaciones accesorias, salvo disposición contraria de los estatutos.

2. En las sociedades de responsabilidad limitada tendrán, además, derecho a separarse de la sociedad los socios que no hubieran votado a favor del acuerdo de modificación del régimen de transmisión de las participaciones sociales.

3. En los casos de modificación estructural los socios tendrán el derecho de enajenación o separación en los términos establecidos en el libro primero del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Artículo 347. *Causas estatutarias de separación.*

1. Los estatutos podrán establecer otras causas de separación distintas a las previstas en presente ley. En este caso determinarán el modo en que deberá acreditarse la existencia de la causa, la forma de ejercitar el derecho de separación y el plazo de su ejercicio.

2. Para la incorporación a los estatutos, la modificación o la supresión de estas causas de separación será necesario el consentimiento de todos los socios.

Artículo 348. *Ejercicio del derecho de separación.*

1. Los acuerdos que den lugar al derecho de separación se publicarán en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. En las sociedades de responsabilidad limitada y en las anónimas cuando todas las acciones sean nominativas, los administradores podrán sustituir la publicación por una comunicación escrita a cada uno de los socios que no hayan votado a favor del acuerdo.

2. El derecho de separación habrá de ejercitarse por escrito en el plazo de un mes a contar desde la publicación del acuerdo o desde la recepción de la comunicación.

Artículo 348 bis. *Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos.*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional undécima, salvo disposición contraria de los estatutos, transcurrido el quinto ejercicio contado desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio o socia que hubiera hecho constar en el acta su protesta por la insuficiencia de los dividendos reconocidos tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, el veinticinco por ciento de los beneficios obtenidos durante el ejercicio anterior que sean legalmente distribuibles siempre que se hayan obtenido beneficios durante los tres ejercicios anteriores. Sin embargo, aun cuando se produzca la anterior circunstancia, el derecho de separación no surgirá si el total de los dividendos distribuidos durante los últimos cinco años equivale, por lo menos, al veinticinco por ciento de los beneficios legalmente distribuibles registrados en dicho periodo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio del ejercicio de las acciones de impugnación de acuerdos sociales y de responsabilidad que pudieran corresponder.»

2. Para la supresión o modificación de la causa de separación a que se refiere el apartado anterior, será necesario el consentimiento de todos los socios, salvo que se reconozca el derecho a separarse de la sociedad al socio que no hubiera votado a favor de tal acuerdo.

3. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la fecha en que se hubiera celebrado la junta general ordinaria de socios.

4. Cuando la sociedad estuviere obligada a formular cuentas consolidadas, deberá reconocerse, salvo disposición contraria en los estatutos, el mismo derecho de separación al socio o socia de la dominante, aunque no se diere el requisito establecido en el apartado primero, si la junta general de la citada sociedad no acordara la distribución como dividendo de al menos el veinticinco por ciento de los resultados positivos consolidados atribuidos a la sociedad dominante del ejercicio anterior, siempre que sean legalmente distribuibles y,

además, se hubieran obtenido resultados positivos consolidados atribuidos a la sociedad dominante durante los tres ejercicios anteriores.

5. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en los siguientes supuestos:

a) Cuando se trate de sociedades cotizadas o sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un sistema multilateral de negociación.

b) Cuando la sociedad se encuentre en concurso.

c) Cuando, al amparo de la legislación concursal, la sociedad haya puesto en conocimiento del juzgado competente para la declaración de su concurso la iniciación de negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación o para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio, o cuando se haya comunicado a dicho juzgado la apertura de negociaciones para alcanzar un acuerdo extrajudicial de pagos.

d) Cuando la sociedad haya alcanzado un acuerdo de refinanciación que satisfaga las condiciones de irrevocabilidad fijadas en la legislación concursal.

e) Cuando se trate de Sociedades Anónimas Deportivas.

Artículo 349. *Inscripción del acuerdo.*

Para la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura que documente el acuerdo que origina el derecho de separación, será necesario que la propia escritura u otra posterior contenga la declaración de los administradores de que ningún socio ha ejercitado el derecho de separación dentro del plazo establecido o de que la sociedad, previa autorización de la junta general, ha adquirido las participaciones sociales o acciones de los socios separados, o la reducción del capital.

CAPÍTULO II

La exclusión de socios

Artículo 350. *Causas legales de exclusión de los socios.*

La sociedad de responsabilidad limitada podrá excluir al socio que incumpla voluntariamente la obligación de realizar prestaciones accesorias, así como al socio administrador que infrinja la prohibición de competencia o hubiera sido condenado por sentencia firme a indemnizar a la sociedad los daños y perjuicios causados por actos contrarios a esta ley o a los estatutos o realizados sin la debida diligencia.

Artículo 351. *Causas estatutarias de exclusión de socios.*

En las sociedades de capital, con el consentimiento de todos los socios, podrán incorporarse a los estatutos causas determinadas de exclusión o modificarse o suprimirse las que figurasen en ellos con anterioridad.

Artículo 352. *Procedimiento de exclusión.*

1. La exclusión requerirá acuerdo de la junta general. En el acta de la reunión o en anejo se hará constar la identidad de los socios que hayan votado a favor del acuerdo.

2. Salvo en el caso de condena del socio administrador a indemnizar a la sociedad, la exclusión de un socio con participación igual o superior al veinticinco por ciento en el capital social requerirá, además del acuerdo de la junta general, resolución judicial firme, siempre que el socio no se conforme con la exclusión acordada.

3. Cualquier socio que hubiera votado a favor del acuerdo estará legitimado para ejercitar la acción de exclusión en nombre de la sociedad cuando ésta no lo hubiera hecho en el plazo de un mes a contar desde la fecha de adopción del acuerdo de exclusión.

CAPÍTULO III

Normas comunes a la separación y la exclusión de socios

Artículo 353. *Valoración de las participaciones o de las acciones del socio.*

1. A falta de acuerdo entre la sociedad y el socio sobre el valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones, o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, serán valoradas por un experto independiente, designado por el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones o de las acciones objeto de valoración.

2. Si las acciones cotizasen en un mercado secundario oficial, el valor de reembolso será el del precio medio de cotización del último trimestre.

Artículo 354. *Informe del experto independiente.*

1. Para el ejercicio de su función, el experto podrá obtener de la sociedad todas las informaciones y documentos que considere útiles y proceder a todas las verificaciones que estime necesarias.

2. En el plazo máximo de dos meses a contar desde su nombramiento, el experto emitirá su informe, que notificará inmediatamente por conducto notarial a la sociedad y a los socios afectados, acompañando copia, y depositará otra en el Registro Mercantil.

Artículo 355. *Retribución del experto independiente.*

1. La retribución del experto correrá a cargo de la sociedad.

2. No obstante, en los casos de exclusión, la sociedad podrá deducir de la cantidad a reembolsar al socio excluido lo que resulte de aplicar a los honorarios satisfechos el porcentaje que dicho socio tuviere en el capital social.

Artículo 356. *Reembolso.*

1. Dentro de los dos meses siguientes a la recepción del informe de valoración, los socios afectados tendrán derecho a obtener en el domicilio social el valor razonable de sus participaciones sociales o acciones en concepto de precio de las que la sociedad adquiere o de reembolso de las que se amortizan.

2. Transcurrido dicho plazo, los administradores consignarán en entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social, a nombre de los interesados, la cantidad correspondiente al referido valor.

3. Por excepción a lo establecido en los apartados anteriores, en todos aquellos casos en los que los acreedores de la sociedad de capital tuvieran derecho de oposición, el reembolso a los socios sólo podrá producirse transcurrido el plazo de tres meses contados desde la fecha de notificación personal a los acreedores o la publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de mayor circulación en la localidad en que radique el domicilio social, y siempre que los acreedores ordinarios no hubiesen ejercido el derecho de oposición. Si los acreedores hubieran ejercitado ese derecho se estará a lo establecido en la sección 5.ª del capítulo III del título VIII.

Artículo 357. *Protección de los acreedores de las sociedades de responsabilidad limitada.*

Los socios de las sociedades de responsabilidad limitada a quienes se hubiere reembolsado el valor de las participaciones amortizadas estarán sujetos al régimen de responsabilidad por las deudas sociales establecido para el caso de reducción de capital por restitución de aportaciones.

Artículo 358. *Escritura pública de reducción del capital social.*

1. Salvo que la junta general que haya adoptado los acuerdos correspondientes autorice la adquisición por la sociedad de las participaciones o de las acciones de los socios afectados, efectuado el reembolso o consignado el importe de las mismas, los

administradores, sin necesidad de acuerdo específico de la junta general, otorgarán inmediatamente escritura pública de reducción del capital social expresando en ella las participaciones o acciones amortizadas, la identidad del socio o socios afectados, la causa de la amortización, la fecha de reembolso o de la consignación y la cifra a la que hubiera quedado reducido el capital social.

2. En el caso de que, como consecuencia de la reducción, el capital social descendiera por debajo del mínimo legal, se estará lo dispuesto en esta ley en materia de disolución.

Artículo 359. *Escritura pública de adquisición.*

En el caso de adquisición por la sociedad de las participaciones o acciones de los socios afectados, efectuado el pago del precio o consignado su importe, los administradores, sin necesidad de acuerdo específico de la junta general, otorgarán escritura pública de adquisición de participaciones sociales o de acciones, sin que sea preceptivo el concurso de los socios excluidos o separados, expresando en ella las participaciones o acciones adquiridas, la identidad del socio o socios afectados, la causa de la separación o de la exclusión y la fecha de pago o consignación.

TÍTULO X

Disolución y liquidación

CAPÍTULO I

La disolución

Sección 1.ª Disolución de pleno derecho

Artículo 360. *Disolución de pleno derecho.*

1. Las sociedades de capital se disolverán de pleno derecho en los siguientes casos:

a) Por el transcurso del término de duración fijado en los estatutos, a no ser que con anterioridad hubiera sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro Mercantil.

b) Por el transcurso de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal como consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal.

Transcurrido un año sin que se hubiere inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento de su capital, los administradores responderán personal y solidariamente entre sí y con la sociedad de las deudas sociales.

2. El registrador, de oficio o a instancia de cualquier interesado, hará constar la disolución de pleno derecho en la hoja abierta a la sociedad.

Artículo 361. *Disolución y concurso.*

1. La declaración de concurso de la sociedad de capital no constituirá, por sí sola, causa de disolución.

2. La apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores producirá la disolución de pleno derecho de la sociedad.

En tal caso, el juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura de la fase de liquidación del concurso.

Sección 2.^a Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria

Artículo 362. *Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria.*

Las sociedades de capital se disolverán por la existencia de causa legal o estatutaria debidamente constatada por la junta general o por resolución judicial.

Artículo 363. *Causas de disolución.*

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.

b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.

c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.

d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.

g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.

h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

2. La sociedad comanditaria por acciones deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social.

Artículo 364. *Acuerdo de disolución.*

En los casos previstos en el artículo anterior, la disolución de la sociedad requerirá acuerdo de la junta general adoptado con la mayoría ordinaria establecida para las sociedades de responsabilidad limitada en el artículo 198, y con el quórum de constitución y las mayorías establecidas para las sociedades anónimas en los artículos 193 y 201.

Artículo 365. *Deber de convocatoria.*

1. Cuando concorra causa legal o estatutaria, los administradores deberán convocar la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución. Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera causa de disolución.

2. La junta general podrá adoptar el acuerdo de disolución o, si constare en el orden del día, aquél o aquéllos que sean necesarios para la remoción de la causa.

3. Los administradores no estarán obligados a convocar junta general para que adopte el acuerdo de disolución cuando hubieran solicitado en debida forma la declaración de concurso de la sociedad o comunicado al juzgado competente la existencia de negociaciones con los acreedores para alcanzar un plan de reestructuración del activo, del pasivo o de ambos. La convocatoria de la junta procederá de inmediato en tanto dejen de estar vigentes los efectos de esa comunicación.

Artículo 366. *Disolución judicial.*

1. Si la junta no fuera convocada, no se celebrara, o no adoptara alguno de los acuerdos previstos en el artículo anterior, cualquier interesado podrá instar la disolución de la sociedad

ante el juez de lo mercantil del domicilio social. La solicitud de disolución judicial deberá dirigirse contra la sociedad.

2. Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado.

La solicitud habrá de formularse en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado.

Artículo 367. *Responsabilidad solidaria por las deudas sociales.*

1. Los administradores que incumplan la obligación de convocar la junta general en el plazo de dos meses a contar desde el acaecimiento de una causa legal o estatutaria de disolución o, en caso de nombramiento posterior, a contar desde la fecha de la aceptación del cargo, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o aquel o aquellos que sean necesarios para la remoción de la causa, así como los que no soliciten la disolución judicial en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución, responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa de disolución o, en caso de nombramiento en esa junta o después de ella, de las obligaciones sociales posteriores a la aceptación del nombramiento.

2. Salvo prueba en contrario, las obligaciones sociales cuyo cumplimiento sea reclamado judicialmente por acreedores legítimos se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa de disolución o a la aceptación del nombramiento por el administrador.

3. No obstante el previo acaecimiento de causa legal o estatutaria de disolución, los administradores de la sociedad no serán responsables de las deudas posteriores al acaecimiento de la causa de disolución o, en caso de nombramiento en esa junta o después de ella, de las obligaciones sociales posteriores a la aceptación del nombramiento, si en el plazo de dos meses a contar desde el acaecimiento de la causa de disolución o de la aceptación del nombramiento, hubieran comunicado al juzgado la existencia de negociaciones con los acreedores para alcanzar un plan de reestructuración o hubieran solicitado la declaración de concurso de la sociedad. Si el plan de reestructuración no se alcanzase, el plazo de los dos meses se reanudará desde que la comunicación del inicio de negociaciones deje de producir efectos.

Sección 3.ª Disolución por mero acuerdo de la junta general

Artículo 368. *Disolución por mero acuerdo de la junta general.*

La sociedad de capital podrá disolverse por mero acuerdo de la junta general adoptado con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

Sección 4.ª Disposiciones comunes

Artículo 369. *Publicidad de la disolución.*

La disolución de la sociedad se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, la inscripción de la disolución al “Boletín Oficial del Registro Mercantil” para su publicación.

Artículo 370. *Reactivación de la sociedad disuelta.*

1. La junta general podrá acordar el retorno de la sociedad disuelta a la vida activa siempre que haya desaparecido la causa de disolución, el patrimonio contable no sea inferior al capital social y no haya comenzado el pago de la cuota de liquidación a los socios. No podrá acordarse la reactivación en los casos de disolución de pleno derecho.

2. El acuerdo de reactivación se adoptará con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

3. El socio que no vote a favor de la reactivación tiene derecho a separarse de la sociedad.

4. Los acreedores sociales podrán oponerse al acuerdo de reactivación, en las mismas condiciones y con los mismos efectos previstos en la ley para el caso de reducción del capital.

CAPÍTULO II

La liquidación

Sección 1.^a Disposiciones generales

Artículo 371. *Sociedad en liquidación.*

1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación».

3. Durante el período de liquidación se observarán las disposiciones de los estatutos en cuanto a la convocatoria y reunión de las juntas generales de socios, a las que darán cuenta los liquidadores de la marcha de la liquidación para que acuerden lo que convenga al interés común, y continuarán aplicándose a la sociedad las demás normas previstas en esta ley que no sean incompatibles con las establecidas en este capítulo.

Artículo 372. *Especialidad de la liquidación concursal.*

En caso de apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de la sociedad, la liquidación se realizará conforme a lo establecido en el capítulo II del título V de la Ley Concursal.

Artículo 373. *Intervención del Gobierno en las sociedades anónimas.*

1. Cuando el Gobierno, a instancia de accionistas que representen, al menos, la quinta parte del capital social, o del personal de la empresa, juzgase conveniente para la economía nacional o para el interés social la continuación de la sociedad anónima, podrá acordarlo así por real decreto, en que se concretará la forma en que ésta habrá de subsistir y las compensaciones que, al ser expropiados de su derecho, han de recibir los accionistas.

2. En todo caso, el real decreto reservará a los accionistas, reunidos en junta general, el derecho a prorrogar la vida de la sociedad y a continuar la explotación de la empresa, siempre que el acuerdo se adopte dentro del plazo de tres meses, a contar de la publicación del real decreto.

Sección 2.^a Los liquidadores

Artículo 374. *Cese de los administradores.*

1. Con la apertura del período de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación.

2. Los antiguos administradores, si fuesen requeridos, deberán prestar su colaboración para la práctica de las operaciones de liquidación.

Artículo 375. *Los liquidadores.*

1. Con la apertura del período de liquidación los liquidadores asumirán las funciones establecidas en esta ley, debiendo velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios.

2. Serán de aplicación a los liquidadores las normas establecidas para los administradores que no se opongan a lo dispuesto en este capítulo.

Artículo 376. *Nombramiento de liquidadores.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos o, en su defecto, en caso de nombramiento de los liquidadores por la junta general de socios que acuerde la disolución de la sociedad, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores.

2. En los casos en los que la disolución hubiera sido consecuencia de la apertura de la fase de liquidación de la sociedad en concurso de acreedores, no procederá el nombramiento de los liquidadores.

Artículo 377. *Cobertura de vacantes.*

1. En caso de fallecimiento o de cese del liquidador único, de todos los liquidadores solidarios, de alguno de los liquidadores que actúen conjuntamente, o de la mayoría de los liquidadores que actúen colegiadamente, sin que existan suplentes, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social la convocatoria de junta general para el nombramiento de los liquidadores. Además, cualquiera de los liquidadores que permanezcan en el ejercicio del cargo podrá convocar la junta general con ese único objeto.

2. Cuando la junta convocada de acuerdo con el apartado anterior no proceda al nombramiento de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar su designación al Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social.

3. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. La instada ante el Secretario judicial seguirá los trámites establecidos en la legislación de jurisdicción voluntaria.

4. La resolución por la que se acuerde o rechace el nombramiento, será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 378. *Duración del cargo.*

Salvo disposición contraria de los estatutos, los liquidadores ejercerán su cargo por tiempo indefinido.

Artículo 379. *Poder de representación.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, el poder de representación corresponderá a cada liquidador individualmente.

2. La representación de los liquidadores se extiende a todas aquellas operaciones que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.

3. Los liquidadores podrán comparecer en juicio en representación de la sociedad y concertar transacciones y arbitrajes cuando así convenga al interés social.

Artículo 380. *Separación de los liquidadores.*

1. La separación de los liquidadores designados por la junta general, podrá ser acordada por la misma aun cuando no conste en el orden del día. Si los liquidadores hubieran sido designados en los estatutos sociales, el acuerdo deberá ser adoptado con los requisitos de mayoría y, en el caso de sociedades anónimas, de quórum, establecidos para la modificación de los estatutos.

Los liquidadores de la sociedad anónima podrán también ser separados por decisión del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social, mediante justa causa, a petición de accionistas que representen la vigésima parte del capital social.

2. La separación de los liquidadores nombrados por el Secretario judicial o por Registrador mercantil sólo podrá ser decidida por aquél que los hubiera nombrado, a solicitud fundada de quien acredite interés legítimo.

3. La resolución que se dicte sobre la separación de los liquidadores será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 381. *Interventores.*

1. En caso de liquidación de sociedades anónimas, los accionistas que representen la vigésima parte del capital social podrán solicitar del Secretario judicial o del Registrador mercantil del domicilio social la designación de un interventor que fiscalice las operaciones de liquidación.

Si la sociedad hubiera emitido y tuviera en circulación obligaciones, también podrá nombrar un interventor el sindicato de obligacionistas.

2. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. La instada ante el Secretario judicial seguirá los trámites establecidos en la legislación de jurisdicción voluntaria.

3. La resolución por la que se acuerde o rechace el nombramiento, será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 382. *Intervención pública en la liquidación de la sociedad anónima.*

En las sociedades anónimas, cuando el patrimonio que haya de ser objeto de liquidación y división sea cuantioso, estén repartidas entre gran número de tenedores las acciones o las obligaciones, o la importancia de la liquidación por cualquier otra causa lo justifique, podrá el Gobierno designar persona que se encargue de intervenir y presidir la liquidación de la sociedad y de velar por el cumplimiento de las leyes y del estatuto social.

Sección 3.^a Las operaciones de liquidación

Artículo 383. *Deber inicial de los liquidadores.*

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. *Operaciones sociales.*

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.

Artículo 385. *Cobro de los créditos y pago de las deudas sociales.*

1. A los liquidadores corresponde percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, los liquidadores deberán percibir los desembolsos pendientes que estuviesen acordados al tiempo de iniciarse la liquidación. También podrán exigir otros desembolsos pendientes hasta completar el importe nominal de las acciones en la cuantía necesaria para satisfacer a los acreedores.

Artículo 386. *Deberes de llevanza de la contabilidad y de conservación.*

Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.

Artículo 387. *Deber de enajenación de bienes sociales.*

Los liquidadores deberán enajenar los bienes sociales.

Artículo 388. *Deber de información a los socios.*

1. Los liquidadores harán llegar periódicamente a conocimiento de los socios y de los acreedores el estado de la liquidación por los medios que en cada caso se reputen más eficaces.

2. Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.

Artículo 389. *Sustitución de los liquidadores por duración excesiva de la liquidación.*

1. Transcurridos tres años desde la apertura de la liquidación sin que se haya sometido a la aprobación de la junta general el balance final de liquidación, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social la separación de los liquidadores.

2. El Secretario judicial o Registrador mercantil, previa audiencia de los liquidadores, acordará la separación si no existiere causa que justifique la dilación y nombrará liquidadores a la persona o personas que tenga por conveniente, fijando su régimen de actuación.

3. La resolución que se dicte sobre la revocación del auditor será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 390. *Balance final de liquidación.*

1. Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

2. El acuerdo aprobatorio podrá ser impugnado por los socios que no hubieran votado a favor del mismo, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de su adopción. Al admitir la demanda de impugnación, el juez acordará de oficio la anotación preventiva de la misma en el Registro Mercantil.

Sección 4.ª La división del patrimonio social

Artículo 391. *División del patrimonio social.*

1. La división del patrimonio resultante de la liquidación se practicará con arreglo a las normas que se hubiesen establecido en los estatutos o, en su defecto, a las fijadas por la junta general.

2. Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social.

Artículo 392. *El derecho a la cuota de liquidación.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, la cuota de liquidación correspondiente a cada socio será proporcional a su participación en el capital social.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.

Artículo 393. *Contenido del derecho a la cuota de liquidación.*

1. Salvo acuerdo unánime de los socios, éstos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.

2. Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Artículo 394. *El pago de la cuota de liquidación.*

1. Transcurrido el término para impugnar el balance final de liquidación sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al pago de la cuota de liquidación a los socios. Cuando existan créditos no vencidos se asegurará previamente el pago.

2. Las cuotas de liquidación no reclamadas en el término de los noventa días siguientes al acuerdo de pago se consignarán en la caja General de Depósitos, a disposición de sus legítimos dueños.

Sección 5.ª La extinción de la sociedad

Artículo 395. *Escritura pública de extinción de la sociedad.*

1. Los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que contendrá las siguientes manifestaciones:

a) Que ha transcurrido el plazo para la impugnación del acuerdo de aprobación del balance final sin que se hayan formulado impugnaciones o que ha alcanzado firmeza la sentencia que las hubiera resuelto.

b) Que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos.

c) Que se ha satisfecho a los socios la cuota de liquidación o consignado su importe.

2. A la escritura pública se incorporarán el balance final de liquidación y la relación de los socios, en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiere correspondido a cada uno.

Artículo 396. *Cancelación de los asientos registrales.*

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.

3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.

Artículo 397. *Exigencia de responsabilidad a los liquidadores tras la cancelación de la sociedad.*

Los liquidadores serán responsables ante los socios y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con dolo o culpa en el desempeño de su cargo.

Sección 6.ª Activo y pasivo sobrevenidos

Artículo 398. *Activo sobrevenido.*

1. Cancelados los asientos relativos a la sociedad, si aparecieran bienes sociales los liquidadores deberán adjudicar a los antiguos socios la cuota adicional que les corresponda, previa conversión de los bienes en dinero cuando fuere necesario.

2. Transcurridos seis meses desde que los liquidadores fueren requeridos para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado anterior, sin que hubieren adjudicado a los antiguos socios la cuota adicional, o en caso de defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar del juez del último domicilio social el nombramiento de persona que los sustituya en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 399. *Pasivo sobrevenido.*

1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores.

Artículo 400. *Formalización de actos jurídicos tras la cancelación de la sociedad.*

1. Para el cumplimiento de requisitos de forma relativos a actos jurídicos anteriores a la cancelación de los asientos de la sociedad, o cuando fuere necesario, los antiguos liquidadores podrán formalizar actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida con posterioridad a la cancelación registral de ésta.

2. En defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar la formalización por el juez del domicilio que hubiere tenido la sociedad.

TÍTULO XI

Las obligaciones

CAPÍTULO I

La emisión de las obligaciones

Artículo 401. *Sociedad emisora.*

1. Las sociedades de capital podrán emitir y garantizar series numeradas de obligaciones u otros valores que reconozcan o creen una deuda.

2. El importe total de las emisiones de la sociedad limitada no podrá ser superior al doble de sus recursos propios, salvo que la emisión esté garantizada con hipoteca, con prenda de valores, con garantía pública o con un aval solidario de entidad de crédito.

En el caso de que la emisión esté garantizada con aval solidario de sociedad de garantía recíproca, el límite y demás condiciones del aval quedarán determinados por la capacidad de garantía de la sociedad en el momento de prestarlo, de acuerdo con su normativa específica.

Las obligaciones previstas en los artículos 67 a 72 resultarán de aplicación a los aumentos de capital mediante aportaciones no dinerarias que se realicen por sociedades limitadas que tengan obligaciones u otros valores que reconozcan o creen deuda en circulación.

La sociedad de responsabilidad limitada no podrá en ningún caso emitir ni garantizar obligaciones convertibles en participaciones sociales.

3. Salvo lo establecido en leyes especiales, los valores que reconozcan o creen una deuda emitidos por sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada quedarán sometidos al régimen establecido para las obligaciones en el presente título.

Artículo 402. *Prohibición legal.*

(Derogado).

Artículo 403. *Condiciones de la emisión.*

En los supuestos que prevea la legislación especial aplicable a las emisiones de obligaciones u otros valores que reconozcan o creen deuda, será necesaria la constitución de una asociación de defensa o sindicato de obligacionistas y la designación, por la sociedad, de una persona que, con el nombre de comisario, concurra al otorgamiento del contrato de emisión en nombre de los futuros obligacionistas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 419 a 429.

Artículo 404. *Garantías de la emisión.*

1. La total emisión podrá garantizarse a favor de los titulares presentes y futuros de los valores, especialmente:

- a) Con hipoteca mobiliaria o inmobiliaria.
- b) Con prenda de valores, que deberán ser depositados en entidad de crédito.
- c) Con prenda sin desplazamiento.
- d) Con garantía del Estado, de comunidad autónoma, provincia o municipio.
- e) Con aval solidario de entidad de crédito.

f) Con el aval solidario de una sociedad de garantía recíproca inscrita en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

2. Además de las garantías mencionadas, los obligacionistas podrán hacer efectivos los créditos sobre los demás bienes, derechos y acciones de la entidad deudora.

Artículo 405. *De la emisión de obligaciones en el extranjero por sociedad española.*

1. Las sociedades españolas podrán emitir en el extranjero obligaciones u otros títulos de deuda.

2. La ley española determinará la capacidad, el órgano competente y las condiciones de adopción del acuerdo de emisión.

3. La ley a la cual se haya sometido la emisión regirá los derechos de los obligacionistas frente al emisor, sus formas de organización colectiva y el régimen del reembolso y amortización de las obligaciones.

4. En el caso de obligaciones convertibles, el contenido del derecho de conversión se regirá por la ley extranjera que rija la emisión, pero siempre dentro de los límites establecidos por la sociedad española como ley rectora de la sociedad.

La ley española determinará el valor al que se pueden emitir obligaciones, los límites a la conversión y el régimen de exclusión del derecho de suscripción preferente.

Artículo 406. *Competencia del órgano de administración.*

1. Salvo disposición contraria de los Estatutos y sin perjuicio de lo previsto en el apartado siguiente, el órgano de administración será competente para acordar la emisión y la admisión a negociación de obligaciones, así como para acordar el otorgamiento de garantías de la emisión de obligaciones.

2. La junta general de accionistas será competente para acordar la emisión de obligaciones convertibles en acciones o de obligaciones que atribuyan a los obligacionistas una participación en las ganancias sociales.

Artículo 407. *Escritura pública.*

1. La emisión de obligaciones se hará constar en escritura pública que será otorgada por representante de la sociedad y por una persona que, con el nombre de comisario, represente a los futuros obligacionistas.

2. La escritura pública de emisión deberá contener las siguientes menciones:

a) La identidad, el objeto social y el capital de la sociedad emisora, con expresión de si está íntegramente desembolsado. Si tuviera obligaciones en circulación, se harán constar aquellas emisiones de obligaciones que estén total o parcialmente pendientes de amortización, de conversión o de canje, con expresión del importe.

b) La expresión del órgano que hubiera acordado la emisión y la fecha en que se hubiera adoptado el acuerdo.

c) El importe total de la emisión y el número de obligaciones que la integran, con expresión de si se representan por medio de títulos, por medio de anotaciones en cuenta o mediante sistemas basados en tecnología de registros distribuidos.

d) El valor nominal de las obligaciones que se emiten, así como los intereses que devenguen o la fórmula para determinar el tipo, las primas, los lotes y demás ventajas si los tuviere.

e) El reglamento de organización y funcionamiento del sindicato de obligacionistas y de sus relaciones con la sociedad emisora.

f) El régimen de amortización de las obligaciones, con expresión de las condiciones y de los plazos en que tenga lugar.

3. Si se emitieran obligaciones especialmente garantizadas, la escritura expresará, además, las garantías de la emisión. Si las garantías fueran reales, se identificará el bien sobre el que se hubiera constituido la garantía con expresión del Registro público en el que se hubiera inscrito la garantía y la fecha de inscripción o la entidad depositaria de los bienes

o derechos pignorados y la fecha de la pignoración. Si las garantías fueran personales, el garante deberá concurrir al otorgamiento de la escritura de emisión.

Artículo 408. *Anuncio de la emisión.*

(Derogado).

Artículo 409. *Suscripción.*

La suscripción de las obligaciones implica para cada obligacionista la ratificación plena del contrato de emisión y, en su caso, su adhesión al sindicato.

Artículo 410. *Régimen de prelación.*

(Derogado).

Artículo 411. *Reducción del capital y reservas.*

1. Salvo que la emisión estuviera garantizada con hipoteca, con prenda de valores, con garantía pública o con aval solidario de entidad de crédito, se precisará el consentimiento del sindicato de obligacionistas para reducir la cifra del capital social o el importe de las reservas, de modo que se disminuya la proporción inicial entre la suma de éstos y la cuantía de las obligaciones pendientes de amortizar.

2. El consentimiento del sindicato de obligacionistas no será necesario cuando simultáneamente se aumente el capital de la sociedad con cargo a las cuentas de regularización y actualización de balances o a las reservas.

CAPÍTULO II

Representación de las obligaciones

Artículo 412. *Representación de las obligaciones.*

1. Las obligaciones podrán representarse por medio de títulos o por medio de anotaciones en cuenta.

2. Las obligaciones representadas por medio de títulos podrán ser nominativas o al portador, tendrán fuerza ejecutiva y serán transferibles con sujeción a las disposiciones del Código de Comercio y a las leyes aplicables.

3. Las obligaciones representadas por medio de anotaciones en cuenta se registrarán por la normativa reguladora del mercado de valores.

Artículo 413. *Título de la obligación.*

Los títulos de una emisión deberán ser iguales y contener:

- a) Su designación específica.
- b) Las características de la sociedad emisora y, en especial, el lugar en que ésta ha de pagar.
- c) La fecha de la escritura de emisión y la designación del notario y protocolo respectivo.
- d) El importe de la emisión, en euros.
- e) El número, valor nominal, intereses, vencimientos, primas y lotes del título, si los tuviere.
- f) Las garantías de la emisión.
- g) La firma por lo menos, de un administrador.

CAPÍTULO III

Obligaciones convertibles

Artículo 414. *Requisitos de la emisión.*

1. La sociedad podrá emitir obligaciones convertibles en acciones, siempre que la junta general determine las bases y las modalidades de la conversión y acuerde aumentar el capital en la cuantía necesaria.

2. Los administradores deberán redactar con anterioridad a la convocatoria de la junta un informe que explique las bases y modalidades de la conversión, que deberá ser acompañado por otro de un auditor de cuentas, distinto al auditor de la sociedad, designado a tal efecto por el Registro Mercantil.

Artículo 415. *Prohibiciones legales.*

1. Las obligaciones convertibles no pueden emitirse por una cifra inferior a su valor nominal.

2. Las obligaciones convertibles no pueden ser convertidas en acciones cuando el valor nominal de aquéllas sea inferior al de éstas.

Artículo 416. *Derecho de suscripción preferente.*

1. Los accionistas de la sociedad tendrán derecho de suscripción preferente de las obligaciones convertibles.

2. El derecho de suscripción preferente de las obligaciones convertibles en acciones se regirá por lo dispuesto en los artículos 304 a 306.

Artículo 417. *Supresión del derecho de suscripción preferente.*

1. Con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales, la junta general, al decidir la emisión de obligaciones convertibles, podrá acordar la supresión total o parcial del derecho de preferencia de los socios en los casos en que el interés de la sociedad así lo exija.

2. Para que sea válido el acuerdo de exclusión del derecho de preferencia será necesario:

a) Que en el informe de los administradores se justifique detalladamente la propuesta.

b) Que en el informe del experto independiente se contenga un juicio técnico sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores y sobre la idoneidad de la relación de conversión, y, en su caso, de sus fórmulas de ajuste, para compensar una eventual dilución de la participación económica de los accionistas.

c) Que en la convocatoria de la junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de preferencia.

Artículo 418. *Conversión.*

1. Salvo que la junta general hubiere establecido otro procedimiento al acordar la emisión, los obligacionistas podrán solicitar en cualquier momento la conversión. En este caso, dentro del primer mes de cada semestre los administradores emitirán las acciones que correspondan a los obligacionistas que hayan solicitado la conversión durante el semestre anterior e inscribirán durante el siguiente mes en el Registro Mercantil el aumento de capital correspondiente a las acciones emitidas.

2. En cualquier caso, la junta general deberá señalar el plazo máximo para que pueda llevarse a efecto la conversión.

En tanto ésta sea posible, si se produce un aumento de capital con cargo a reservas o se reduce el capital por pérdidas, deberá modificarse la relación de cambio de las obligaciones por acciones, en proporción a la cuantía del aumento o de la reducción de forma que afecte de igual manera a los accionistas y a los obligacionistas.

3. La junta general no podrá acordar la reducción de capital mediante restitución de sus aportaciones a los accionistas o condonación de los dividendos pasivos, en tanto existan

obligaciones convertibles, a no ser que, con carácter previo y suficientes garantías, se ofrezca a los obligacionistas la posibilidad de realizar la conversión.

CAPÍTULO IV

El sindicato de obligacionistas

Artículo 419. *Constitución del sindicato.*

El sindicato de obligacionistas quedará constituido, una vez que se inscriba la escritura de emisión, entre los adquirentes de las obligaciones a medida que vayan recibiendo los títulos o practicándose las anotaciones.

Artículo 420. *Gastos del sindicato.*

Los gastos normales que ocasione el sostenimiento del sindicato correrán a cargo de la sociedad emisora, sin que en ningún caso puedan exceder del dos por ciento de los intereses anuales devengados por las obligaciones emitidas.

Artículo 421. *Comisario.*

1. Acordada la emisión de las obligaciones, la sociedad emisora procederá al nombramiento de comisario, que deberá ser persona física o jurídica con reconocida experiencia en materias jurídicas o económicas. La sociedad emisora fijará la retribución del comisario.

2. El comisario tutelaré los intereses comunes de los obligacionistas y, además de las facultades que le hayan sido conferidas en la escritura de emisión, tendrá las que le atribuya la asamblea general de obligacionistas.

3. El comisario establecerá el reglamento interno del sindicato, ajustándose en lo previsto al régimen establecido en la escritura de emisión.

4. El comisario será el representante legal del sindicato de obligacionistas, así como el órgano de relación entre la sociedad y los obligacionistas. Como tal, podrá asistir, con voz y sin voto, a las deliberaciones de la junta general de la sociedad emisora, informar a ésta de los acuerdos del sindicato y requerir de la misma los informes que, a su juicio, o al de la asamblea de obligacionistas, interesen a éstos.

5. El comisario presenciará los sorteos que hubieren de celebrarse, tanto para la adjudicación como para la amortización de las obligaciones, y vigilará el reembolso del nominal y el pago de los intereses.

6. El comisario podrá ejercitar en nombre del sindicato las acciones que correspondan contra la sociedad emisora, contra los administradores o liquidadores y contra quienes hubieran garantizado la emisión.

7. El comisario responderá frente a los obligacionistas y, en su caso, frente a la sociedad de los daños que cause por los actos realizados en el desempeño de su cargo sin la diligencia profesional con que debe ejercerlo.

Artículo 422. *Facultad y obligación de convocar la asamblea.*

1. La asamblea general de obligacionistas podrá ser convocada por los administradores de la sociedad o por el comisario. Éste, además, deberá convocarla siempre que lo soliciten obligacionistas que representen, por los menos, la vigésima parte de las obligaciones emitidas y no amortizadas.

2. El comisario podrá requerir la asistencia de los administradores de la sociedad y éstos asistir aunque no hubieren sido convocados.

3. Si el comisario no atiende oportunamente la solicitud de convocatoria de la asamblea efectuada por los obligacionistas a que se refiere el apartado 1, podrá realizarse la convocatoria, previa audiencia del comisario, por el Secretario judicial o por el Registrador mercantil del domicilio social.

El Secretario judicial procederá a convocar la asamblea general de obligacionistas de conformidad con lo establecido en la legislación de jurisdicción voluntaria.

El Registrador mercantil procederá a convocar la asamblea general en la forma contemplada en el Reglamento del Registro Mercantil.

Contra el decreto o resolución por la que se acuerde la convocatoria de la asamblea general de obligacionistas no cabrá recurso alguno.

Artículo 423. *Forma de convocatoria.*

La convocatoria de la asamblea general de obligacionistas se hará en la forma prevista en el reglamento del sindicato, que debe asegurar su conocimiento por los obligacionistas.

Artículo 424. *Competencia de la asamblea.*

La asamblea de obligacionistas, debidamente convocada, se presume facultada para acordar lo necesario a la mejor defensa de los legítimos intereses de los obligacionistas frente a la sociedad emisora, modificar, de acuerdo con la misma, las garantías establecidas, destituir o nombrar al comisario, ejercer, cuando proceda, las acciones judiciales correspondientes y aprobar los gastos ocasionados por la defensa de los intereses comunes.

Artículo 424 bis. *Asistencia.*

1. Los obligacionistas podrán asistir personalmente o hacerse representar por medio de otro obligacionista. En ningún caso podrán hacerse representar por los administradores de la sociedad, aunque sean obligacionistas.

2. El comisario deberá asistir a la asamblea general de obligacionistas, aunque no la hubiera convocado.

Artículo 424 ter. *Derecho de voto.*

Cada obligación conferirá al obligacionista un derecho de voto proporcional al valor nominal no amortizado de las obligaciones de que sea titular.

Artículo 425. *Adopción de acuerdos.*

1. Los acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta de los votos emitidos. Por excepción, las modificaciones del plazo o de las condiciones del reembolso del valor nominal, de la conversión o del canje requerirán el voto favorable de las dos terceras partes de las obligaciones en circulación.

2. Los acuerdos adoptados por la asamblea general de obligacionistas vincularán a todos los obligacionistas, incluso a los no asistentes y a los disidentes.

Artículo 426. *Acciones individuales.*

Las acciones judiciales o extrajudiciales que correspondan a los obligacionistas podrán ser ejercitadas individual o separadamente cuando no contradigan los acuerdos del sindicato, dentro de su competencia y sean compatibles con las facultades que al mismo se hubiesen conferido.

Artículo 427. *Impugnación de los acuerdos de la asamblea general de obligacionistas.*

Los acuerdos de la asamblea general de obligacionistas podrán ser impugnados por los obligacionistas conforme a lo dispuesto en esta Ley, para la impugnación de los acuerdos sociales.

Artículo 428. *Intervención.*

Cuando la sociedad haya retrasado en más de seis meses el pago de los intereses vencidos o la amortización del principal, el comisario podrá proponer al consejo la suspensión de cualquiera de los administradores y convocar la junta general de accionistas, si aquéllos no lo hicieron cuando estimen que deben ser sustituidos.

Artículo 429. *Ejecución de garantías.*

Si la emisión se hubiera garantizado con hipoteca o con prenda y la sociedad hubiera demorado el pago de intereses por más de seis meses, el comisario, previo acuerdo de la asamblea general de obligacionistas, podrá ejecutar los bienes que constituyan la garantía para hacer pago del principal con los intereses vencidos.

CAPÍTULO V

Reembolso y rescate de las obligaciones

Artículo 430. *Rescate.*

La sociedad podrá rescatar las obligaciones emitidas:

- a) Por amortización o por pago anticipado, de acuerdo con las condiciones de la escritura de emisión.
- b) Como consecuencia de los convenios celebrados entre la sociedad y el sindicato de obligacionistas.
- c) Por adquisición en bolsa, al efecto de amortizarlas.
- d) Por conversión en acciones, de acuerdo con los titulares.

Artículo 431. *Repetición de intereses.*

Los intereses de las obligaciones amortizadas que el obligacionista cobre de buena fe no podrán ser objeto de repetición por la sociedad emisora.

Artículo 432. *Reembolso.*

1. La sociedad deberá satisfacer el importe de las obligaciones en el plazo convenido, con las primas, lotes y ventajas que en la escritura de emisión se hubiesen fijado.

2. Igualmente estará obligada a celebrar los sorteos periódicos en los términos y forma previstos por el cuadro de amortización, con intervención del comisario y siempre en presencia de notario, que levantará el acta correspondiente.

La falta de cumplimiento de esta obligación autorizará a los acreedores para reclamar el reembolso anticipado de las obligaciones.

Artículo 433. *Cancelación de garantías.*

1. Para cancelar total o parcialmente las garantías de la emisión, si las obligaciones se hallan representadas por medio de títulos, será necesario presentar y estampillar aquellos o inutilizarlos, sustituyéndolos por otros, de acuerdo con lo establecido para la sustitución de los títulos en el artículo 117, cuando subsista el crédito sin la garantía.

Si se hallan representadas por medio de anotaciones en cuenta será preciso devolver los certificados expedidos por las entidades encargadas de los registros contables de anotaciones en cuenta y practicar el consiguiente asiento de modificación en el correspondiente registro.

2. Exceptúase el caso de que el rescate hubiera sido realizado como consecuencia de los convenios celebrados entre la sociedad y el sindicato de obligacionistas, si el acuerdo de cancelación hubiera sido válidamente adoptado por mayoría y el sindicato no pudiera presentar todos los títulos.

TÍTULO XII

Sociedad nueva empresa

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 434. *Régimen jurídico.*

(Derogado)

Artículo 435. *Denominación social.*

(Derogado)

Artículo 436. *Objeto social.*

(Derogado)

Artículo 437. *Requisitos subjetivos.*

(Derogado)

Artículo 438. *Unipersonalidad.*

(Derogado)

CAPÍTULO II

Requisitos constitutivos

Artículo 439. *Tramitación de la constitución de la sociedad.*

(Derogado)

Artículo 440. *Escritura de constitución.*

(Derogado)

Artículo 441. *Inscripción de la sociedad.*

(Derogado)

Artículo 442. *Formalidades posteriores a la inscripción de la sociedad.*

(Derogado)

CAPÍTULO III

Capital social y participaciones sociales

Artículo 443. *Capital social.*

(Derogado)

Artículo 444. *Requisitos subjetivos en la transmisión de las participaciones sociales.*

(Derogado)

Artículo 445. *Acreditación de la condición de socio.*

(Derogado)

CAPÍTULO IV

Órganos sociales

Artículo 446. *Junta general.*

(Derogado)

Artículo 447. *Estructura del órgano de administración.*

(Derogado)

Artículo 448. *Estatuto de los administradores.*

(Derogado)

Artículo 449. *Remoción del cargo de administrador.*

(Derogado)

CAPÍTULO V

Modificaciones estatutarias

Artículo 450. *Modificación de estatutos.*

(Derogado)

Artículo 451. *Modificación de la denominación social.*

(Derogado)

Artículo 452. *Aumento del capital social por encima del límite máximo.*

(Derogado)

CAPÍTULO VI

Disolución

Artículo 453. *Disolución.*

(Derogado)

CAPÍTULO VII

Conversión en sociedad de responsabilidad limitada

Artículo 454. *Continuación como sociedad de responsabilidad limitada.*

(Derogado)

TÍTULO XIII

Sociedad anónima europea

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 455. *Régimen de la sociedad anónima europea.*

La sociedad anónima europea (SE) que tenga su domicilio en España se regirá por lo establecido en el Reglamento (CE) núm. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por las disposiciones de este título y por la ley que regula la implicación de los trabajadores en las sociedades anónimas europeas.

Artículo 456. *Prohibición de identidad de denominaciones.*

No se podrá inscribir en el Registro Mercantil una sociedad anónima europea que vaya a tener su domicilio en España cuya denominación sea idéntica a la de otra sociedad española preexistente.

Artículo 457. *Inscripción y publicación de los actos relativos a la sociedad anónima europea.*

1. En el Registro Mercantil se depositará el proyecto de constitución de una sociedad anónima europea que vaya a tener su domicilio en España.

2. La constitución y demás actos inscribibles de una sociedad anónima europea que tenga su domicilio en España se inscribirán en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto para las sociedades anónimas.

3. Los actos y datos de una sociedad anónima europea con domicilio en España deberán hacerse públicos en los casos y forma previstos en las disposiciones generales aplicables a las sociedades anónimas.

CAPÍTULO II

Domicilio social y su traslado a otro estado miembro

Artículo 458. *Domicilio social.*

La sociedad anónima europea deberá fijar su domicilio en España cuando su administración central se halle dentro del territorio español.

Artículo 459. *Discordancia entre domicilio registral y domicilio real.*

Cuando una sociedad anónima europea domiciliada en España deje de tener su administración central en España debe regularizar su situación en el plazo de un año, bien volviendo a implantar su administración central en España, bien trasladando su domicilio social al Estado miembro en el que tenga su administración central.

Artículo 460. *Procedimiento de la regularización.*

Las sociedades anónimas europeas que se encuentren en el supuesto descrito en el artículo anterior que no regularicen la situación en el plazo de un año, se deberán disolver conforme al régimen general previsto en esta ley, pudiendo el Gobierno designar a la persona que se encargue de intervenir y presidir la liquidación y de velar por el cumplimiento de la leyes y del estatuto social.

Artículo 461. *Protección de los socios.*

En el caso de que una sociedad anónima europea con domicilio en España acuerde su traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, los accionistas que voten en contra del acuerdo de cambio de domicilio podrán ejercer el derecho de enajenación de sus acciones conforme a lo dispuesto en el libro primero del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, cuando los socios vayan a quedar sometidos a una ley extranjera.

Artículo 462. *Protección de los acreedores.*

En los supuestos de modificaciones estructurales intraeuropeas, los acreedores cuyo crédito haya nacido antes de la fecha de publicación del proyecto de traslado del domicilio social a otro Estado miembro tendrán los derechos previstos en libro primero del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas

de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Artículo 463. *Certificación previa al traslado.*

El registrador mercantil del domicilio social, a la vista de los datos obrantes en el Registro y en la escritura pública de traslado presentada, certificará el cumplimiento de los actos y trámites que han de realizarse por la sociedad antes del traslado.

Artículo 464. *Oposición al traslado del domicilio a otro Estado miembro.*

1. El traslado de domicilio de una sociedad anónima europea registrada en territorio español que suponga un cambio de la legislación aplicable no surtirá efecto si el Gobierno, a propuesta del Ministro de Justicia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, se opone por razones de interés público.

Cuando la sociedad anónima europea esté sometida a la supervisión de una autoridad de vigilancia, la oposición podrá formularse también por dicha autoridad.

2. Una vez que tenga por efectuado el depósito, el registrador mercantil, en el plazo de cinco días, comunicará al Ministerio de Justicia, a la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social y, en su caso, a la autoridad de vigilancia correspondiente la presentación de un proyecto de traslado de domicilio de una sociedad anónima europea.

3. El acuerdo de oposición al traslado de domicilio habrá de formularse dentro del plazo de los dos meses siguientes a la publicación del proyecto de traslado de domicilio. El acuerdo podrá recurrirse ante la autoridad judicial competente.

CAPÍTULO III

Constitución

Sección 1.ª Disposiciones Generales

Artículo 465. *Participación de otras sociedades en la constitución de una sociedad anónima europea.*

En la constitución de una sociedad anónima europea que se haya de domiciliar en España, además de las sociedades indicadas en el Reglamento (CE) n° 2157/2001, podrán participar las sociedades que, aun cuando no tengan su administración central en la Unión Europea, estén constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, tengan en él su domicilio y una vinculación efectiva y continua con la economía de un Estado miembro.

Se presume que existe vinculación efectiva cuando la sociedad tenga un establecimiento en dicho Estado miembro desde el que dirija y realice sus operaciones.

Artículo 466. *Oposición a la participación de una sociedad española en la constitución de una sociedad anónima europea mediante fusión.*

1. El Gobierno, a propuesta del Ministro de Justicia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, podrá oponerse por razones de interés público a que una sociedad española participe en la constitución mediante fusión de una sociedad anónima europea en otro Estado miembro.

Cuando la sociedad española que participe en la constitución de una sociedad anónima europea mediante fusión esté sometida a la supervisión de una autoridad de vigilancia, la oposición a su participación podrá formularse también por dicha autoridad.

2. Una vez que tenga por efectuado el depósito del proyecto de fusión, el registrador mercantil, en el plazo de cinco días, comunicará al Ministerio de Justicia, a la Comunidad

Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social y, en su caso, a la autoridad de vigilancia correspondiente, dicho depósito, para que éstos puedan formular su oposición a la fusión.

3. La oposición habrá de formularse antes de la expedición del certificado a que se refiere el artículo 469. El acuerdo de oposición podrá recurrirse ante la autoridad judicial competente.

Sección 2.^a Constitución por fusión

Artículo 467. *Nombramiento de experto o expertos que han de informar sobre el proyecto de fusión.*

En el supuesto de que una o más sociedades españolas participen en la fusión o cuando la sociedad anónima europea vaya a fijar su domicilio en España, el registrador mercantil será la autoridad competente para, previa petición conjunta de las sociedades que se fusionan, designar uno o varios expertos independientes que elaboren el informe único previsto en el artículo 22 del Reglamento (CE) n° 2157/2001.

Artículo 468. *Derecho de separación de los accionistas.*

Los accionistas de las sociedades españolas que voten en contra del acuerdo de una fusión que implique la constitución de una sociedad anónima europea domiciliada en otro Estado miembro podrán separarse de la sociedad conforme a lo dispuesto en esta ley para los casos de separación de socios. Igual derecho tendrán los accionistas de una sociedad española que sea absorbida por una sociedad anónima europea domiciliada en otro Estado miembro.

Artículo 469. *Certificación relativa a la sociedad que se fusiona.*

El registrador mercantil del domicilio social, a la vista de los datos obrantes en el Registro y en la escritura pública de fusión presentada, certificará el cumplimiento por parte de la sociedad anónima española que se fusiona de todos los actos y trámites previos a la fusión.

Artículo 470. *Inscripción de la sociedad resultante de la fusión.*

En el caso de que la sociedad anónima europea resultante de la fusión fije su domicilio en España, el registrador mercantil del domicilio social controlará la existencia de los certificados de las autoridades competentes de los países en los que tenían su domicilio las sociedades extranjeras participantes en la fusión y la legalidad del procedimiento en cuanto a la realización de la fusión y la constitución de la sociedad anónima europea.

Sección 3.^a Constitución por holding

Artículo 471. *Publicidad del proyecto de constitución.*

1. Los administradores de la sociedad o sociedades españolas que participen en la constitución de una sociedad anónima europea holding deberán depositar en el Registro Mercantil correspondiente el proyecto de constitución de esta sociedad. Una vez que tenga por efectuado el depósito, el registrador comunicará el hecho del depósito y la fecha en que hubiera tenido lugar al registrador mercantil central, para su inmediata publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

2. La junta general que deba pronunciarse sobre la operación no podrá reunirse antes de que haya transcurrido, al menos, el plazo de un mes desde la fecha de la publicación a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 472. *Nombramiento de experto o expertos que han de informar sobre el proyecto de constitución.*

1. La autoridad competente para el nombramiento de experto o expertos independientes previstos en el apartado 4 del artículo 32 del Reglamento (CE) n° 2157/2001 será el

registrador mercantil del domicilio de cada sociedad española que promueva la constitución de una sociedad anónima europea holding o del domicilio de la futura sociedad anónima europea.

2. La solicitud de nombramiento de experto o expertos independientes se efectuará conforme a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

Artículo 473. *Protección de los socios de las sociedades participantes en la constitución.*

Los socios de las sociedades promotoras de la constitución de una sociedad anónima europea holding que hubieran votado en contra del acuerdo de su constitución podrán separarse de la sociedad de la que formen parte conforme a lo previsto en esta ley para los casos de separación de socios.

Sección 4.ª Constitución por transformación

Artículo 474. *Transformación de una sociedad anónima existente en sociedad anónima europea.*

En el caso de constitución de una sociedad anónima europea mediante la transformación de una sociedad anónima española, sus administradores redactarán un proyecto de transformación de acuerdo con lo previsto en el Reglamento (CE) nº 2157/2001 y un informe en el que se explicarán y justificarán los aspectos jurídicos y económicos de la transformación y se indicarán las consecuencias que supondrá para los accionistas y para los trabajadores la adopción de la forma de sociedad anónima europea. El proyecto de transformación será depositado en el Registro Mercantil y se publicará conforme a lo establecido en el artículo 471.

Artículo 475. *Certificación de los expertos.*

Uno o más expertos independientes, designados por el registrador mercantil del domicilio de la sociedad que se transforma, certificarán, antes de que se convoque la junta general que ha de aprobar el proyecto de transformación y los estatutos de la sociedad anónima europea, que esa sociedad dispone de activos netos suficientes, al menos, para la cobertura del capital y de las reservas de la sociedad anónima europea.

CAPÍTULO IV

Órganos sociales

Sección 1.ª Sistemas de administración

Artículo 476. *Opción estatutaria.*

La sociedad anónima europea que se domicilie en España podrá optar por un sistema de administración monista o dual, y lo hará constar en sus estatutos.

Artículo 477. *Sistema monista.*

En caso de que se opte por un sistema de administración monista, será de aplicación a su órgano de administración lo establecido en la presente ley para los administradores de las sociedades anónimas, en cuanto no contradiga lo dispuesto en el Reglamento CE 2157/2001, y en la ley que regula la implicación de los trabajadores en las sociedades anónimas europeas.

Sección 2.ª Sistema dual

Artículo 478. *Órganos del sistema dual.*

En el caso de que se opte por un sistema de administración dual, existirá una dirección y un Consejo de control.

Artículo 479. *Facultades de la dirección.*

1. La gestión y la representación de la sociedad corresponden a la dirección.
2. Cualquier limitación a las facultades de los directores de las sociedades anónimas europeas, aunque se halle inscrita en el Registro Mercantil, será ineficaz frente a terceros.
3. La titularidad y el ámbito del poder de representación de los directores se regirán conforme a lo dispuesto para los administradores en esta ley.

Artículo 480. *Modos de organizar la dirección.*

1. La gestión podrá confiarse, conforme dispongan los estatutos, a un solo director, a varios directores que actúen solidaria o conjuntamente o a un consejo de dirección.
2. Cuando la gestión se confíe conjuntamente a más de dos personas, éstas constituirán el consejo de dirección.

Artículo 481. *Composición del consejo de dirección.*

El consejo de dirección estará formado por un mínimo de tres miembros y un máximo de siete.

Artículo 482. *Determinación del número de los miembros de la dirección.*

Los estatutos de la sociedad, cuando no determinen el número concreto, establecerán el número máximo y el mínimo, y las reglas para su determinación.

Artículo 483. *Organización, funcionamiento y régimen de adopción de acuerdos del consejo de dirección.*

Salvo lo dispuesto en el Reglamento (CE) n° 2157/2001, la organización, funcionamiento y régimen de adopción de acuerdos del consejo de dirección se regirá por lo establecido en los estatutos sociales y, en su defecto, por lo previsto en esta ley para el consejo de administración de las sociedades anónimas.

Artículo 484. *Límite a la cobertura de vacante en la dirección por un miembro del consejo de control.*

La duración del nombramiento de un miembro del Consejo de control para cubrir una vacante de la dirección conforme al artículo 39.3 del Reglamento (CE) n° 2157/2001 no será superior al año.

Artículo 485. *Funcionamiento del consejo de control.*

Será de aplicación al consejo de control lo previsto en esta ley para el funcionamiento del consejo de administración de las sociedades anónimas en cuanto no contradiga lo dispuesto en el Reglamento (CE) n° 2157/2001.

Artículo 486. *Nombramiento y revocación de los miembros del consejo de control.*

Los miembros del consejo de control serán nombrados y revocados por la junta general, sin perjuicio de lo dispuesto en el Reglamento (CE) n° 2157/2001, en la ley que regula la implicación de los trabajadores en las sociedades anónimas europeas y de lo establecido en el artículo 243.

Artículo 487. *Representación frente a los miembros de la dirección.*

La representación de la sociedad frente a los miembros de la dirección corresponde al consejo de control.

Artículo 488. *Asistencia de la dirección a las reuniones del consejo de control.*

El consejo de control, cuando lo estime conveniente, podrá convocar a los miembros de la dirección para que asistan a sus reuniones con voz pero sin voto.

Artículo 489. *Operaciones sometidas a autorización previa del consejo de control.*

El consejo de control podrá acordar que determinadas operaciones de la dirección se sometan a su autorización previa. La falta de autorización previa será inoponible a los terceros, salvo que la sociedad pruebe que el tercero hubiera actuado en fraude o con mala fe en perjuicio de la sociedad.

Artículo 490. *Responsabilidad de los miembros de los órganos de administración.*

Las disposiciones sobre responsabilidad previstas para los administradores de sociedades de capital se aplicarán a los miembros de los órganos de administración, de dirección y del consejo de control en el ámbito de sus respectivas funciones.

Artículo 491. *Impugnación de acuerdos de los órganos de administración.*

Los miembros de cada órgano colegiado podrán impugnar los acuerdos nulos o anulables del consejo o comisión a que pertenezcan en el plazo de un mes desde su adopción. Igualmente podrán impugnar tales acuerdos los accionistas que representen al menos el cinco por ciento del capital social en el plazo de un mes desde que tuvieren conocimiento de ellos, siempre que no hubiera transcurrido un año desde su adopción.

Sección 3.^a Junta general

Artículo 492. *Convocatoria de la junta general en el sistema dual.*

1. En el sistema dual de administración, la competencia para la convocatoria de la junta general corresponde a la dirección. La dirección deberá convocar la junta general cuando lo soliciten accionistas que sean titulares de, al menos, el cinco por ciento del capital social.

2. Si las juntas no fueran convocadas dentro de los plazos establecidos por el Reglamento (CE) n.º 2157/2001 o los estatutos, podrán serlo por el consejo de control o, a petición de cualquier socio, por el Registrador mercantil del domicilio social conforme a lo previsto para las juntas generales en esta Ley.

3. El Consejo de control podrá convocar la junta general de accionistas cuando lo estime conveniente para el interés social.

Artículo 493. *Plazo de convocatoria de la junta general.*

La junta general de la sociedad anónima europea deberá ser convocada por lo menos un mes antes de la fecha fijada para su celebración.

Artículo 494. *Inclusión de nuevos asuntos en el orden del día.*

Los accionistas minoritarios que sean titulares de, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar la inclusión de asuntos en el orden del día de la junta general ya convocada, así como solicitar la convocatoria de la junta general extraordinaria, conforme a lo establecido en esta ley. El complemento de la convocatoria deberá publicarse con quince días de antelación como mínimo a la fecha establecida para la reunión de la junta.

TÍTULO XIV

Sociedades anónimas cotizadas

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 495. *Concepto de sociedad cotizada y ámbito de aplicación de este Título.*

1. Son sociedades cotizadas las sociedades anónimas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado español.

2. En lo no previsto en este Título, las sociedades cotizadas se regirán por las disposiciones generales aplicables a las sociedades anónimas, con las siguientes particularidades que se indican a continuación:

a) El porcentaje mínimo del cinco por ciento que determinadas disposiciones aplicables a las sociedades anónimas exigen para el ejercicio de ciertos derechos de los accionistas reconocidos en esta Ley será del tres por ciento en las sociedades cotizadas.

b) La fracción del capital social necesaria para poder impugnar acuerdos sociales, conforme a los artículos 206.1 y 251, será del uno por mil del capital social.

c) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 205.1 para los acuerdos que resultaren contrarios al orden público, la acción de impugnación de los acuerdos sociales caducará en el plazo de tres meses.

3. A las sociedades anónimas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado de otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo o en un mercado equiparable de un tercer Estado y no lo estén en un mercado español, les serán de aplicación las disposiciones contenidas en el presente Título con las especialidades siguientes:

a) Se entenderán cumplidas por equivalencia dichas disposiciones cuando la sociedad cumpla normas o requisitos funcionalmente análogos exigidos a las sociedades cotizadas por la ley del mercado extranjero e inaplicables las que resulten incompatibles con los requisitos establecidos en la ley del mercado extranjero para la admisión a negociación y el mantenimiento de esta.

b) Las formas de comunicación y publicidad se ajustarán a lo previsto en la ley del mercado extranjero. La información sobre el grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo se formulará por referencia a los códigos o estándares aplicables en el mercado extranjero.

c) La representación y documentación de las acciones podrá ajustarse a los requerimientos de la ley del mercado extranjero. En su caso, la llevanza del libro registro contable de las acciones podrá ser encomendada a una entidad autorizada en dicho mercado.

d) Las referencias a la Comisión Nacional del Mercado de Valores contenidas en el presente Título se entenderán hechas a la autoridad prevista por la ley del mercado extranjero.

CAPÍTULO II

Especialidades en materia de acciones

Sección 1.ª Representación de las acciones

Artículo 496. *Representación de las acciones de sociedades cotizadas.*

1. Las acciones y las obligaciones que pretendan acceder o permanecer admitidas a cotización en un mercado regulado que esté domiciliado o que opere en España habrán de representarse necesariamente por medio de anotaciones en cuenta.

2. Tan pronto como los valores se representen por anotaciones en cuenta, los títulos en que anteriormente se reflejaban quedarán amortizados de pleno derecho, debiendo darse publicidad a su anulación mediante anuncios en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, en los correspondientes a las Bolsas de Valores y en tres diarios de máxima difusión en el territorio nacional.

3. El Gobierno, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, fijará los plazos y el procedimiento para la representación por medio de anotaciones en cuenta de las acciones cotizadas.

Artículo 497. *Derecho a conocer la identidad de los accionistas.*

1. La sociedad o un tercero nombrado por la sociedad tendrán derecho a obtener en cualquier momento del depositario central de valores la información que permita determinar

la identidad de sus accionistas, con el fin de comunicarse directamente con ellos con vistas a facilitar el ejercicio de sus derechos y su implicación en la sociedad. Esta información incluirá, como mínimo:

- a) su nombre y datos de contacto; incluidos la dirección completa y, si se dispone de él, el correo electrónico del accionista y, cuando se trate de una persona jurídica, su identificador único, como el código de identificación como entidad jurídica (LEI) o, en caso de que no se disponga de estos, su número de registro o número de identificación fiscal,
- b) el número de acciones de las que es titular; y
- c) si la sociedad lo solicita, uno o más de los siguientes datos: las clases de dichas acciones y, cuando este dato esté disponible, la fecha a partir de la cual es su titular.

Los demás datos personales que deban facilitarse lo serán siempre y cuando sean necesarios para permitir a la sociedad cumplir con la finalidad de identificar a sus accionistas y comunicarse con ellos.

2. El mismo derecho tendrán las asociaciones de accionistas que se hubieran constituido en la sociedad emisora y que representen al menos el uno por ciento del capital social, así como los accionistas que tengan individual o conjuntamente una participación de, al menos, el tres por ciento del capital social, exclusivamente a efectos de facilitar su comunicación con los accionistas para el ejercicio de sus derechos y la mejor defensa de sus intereses comunes.

En la solicitud deberá hacerse constar la finalidad de la consulta y la información no podrá utilizarse para otros fines distintos de los que figuran en la solicitud.

En el supuesto de utilización abusiva o perjudicial de la información solicitada, la asociación de accionistas o socios serán responsables de los daños y perjuicios causados. Esta responsabilidad, de carácter civil, será independiente de la responsabilidad administrativa en que puedan incurrir por infracción de la normativa de protección de datos personales.

3. Los datos personales de los accionistas se tratarán de conformidad con este artículo para que la sociedad pueda identificarlos, con el fin de comunicarse directamente con ellos con vistas a facilitar el ejercicio de sus derechos y su implicación en la sociedad y su tratamiento se ajustará plenamente a lo establecido por el Reglamento (UE) n.º 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE; así como, en general, a la normativa de protección de datos de carácter personal. El Reglamento (UE) n.º 2016/679 y, en general, la normativa de protección de datos de carácter personal, se aplicarán a los accionistas y asociaciones de accionistas que soliciten los datos a efectos de facilitar su comunicación con los demás accionistas para el ejercicio de sus derechos y la mejor defensa de sus intereses comunes. Toda transmisión de datos personales a intermediarios de terceros países deberá cumplir asimismo los requisitos establecidos en el Reglamento (UE) n.º 2016/679 y dichos intermediarios de terceros países, aunque radiquen fuera de la UE, deberán comprometerse al cumplimiento de la normativa de protección de datos contemplada por dicho Reglamento UE.

Salvo que un acto legislativo sectorial de la Unión Europea o su normativa de transposición establezca un periodo más largo, las sociedades y los intermediarios o prestadores de servicios, aunque radiquen fuera de la UE, no conservarán los datos personales obtenidos del accionista durante un periodo superior a doce meses desde que tengan conocimiento de que este ha dejado de ser accionista. Las sociedades y los intermediarios articularán procedimientos que garanticen que los datos personales de los accionistas están actualizados. El plazo de conservación de los datos personales por los accionistas y asociaciones de accionistas que los hayan obtenido de conformidad con el apartado 2 no será superior al tiempo necesario para la realización de los fines del tratamiento de los datos personales, esto es, el ejercicio de sus derechos y la mejor defensa de sus intereses comunes.

Los accionistas que sean personas jurídicas podrán ejercer el derecho de rectificación de la información incompleta o inexacta sobre su identidad como accionistas.

4. Las solicitudes y respuestas formuladas de conformidad con lo dispuesto en los apartados anteriores se rigen por lo dispuesto en el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1212 de la Comisión de 3 de septiembre de 2018 por el que se establecen requisitos mínimos de ejecución de las disposiciones de la Directiva 2007/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la identificación de los accionistas, la transmisión de información y la facilitación del ejercicio de los derechos de los accionistas.

Artículo 497 bis. *Derecho a identificar a los beneficiarios últimos.*

1. En el supuesto de que la entidad o persona legitimada como accionista en virtud del registro contable de las acciones sea una entidad intermediaria que custodia dichas acciones por cuenta de beneficiarios últimos o de otra entidad intermediaria, el derecho a conocer la identidad de los accionistas regulado en el artículo anterior comprenderá también el derecho a conocer la identidad de dichos beneficiarios últimos.

A estos efectos, la sociedad cotizada, o un tercero designado por la sociedad, podrá solicitar la identificación de los beneficiarios últimos directamente a la entidad intermediaria o solicitárselo indirectamente por medio del depositario central de valores. Las asociaciones de accionistas que representen al menos el uno por ciento del capital social o los accionistas que sean titulares individual o conjuntamente de una participación de, al menos, el tres por ciento del capital social, solicitarán la identificación de los beneficiarios últimos a la entidad intermediaria necesariamente por medio del depositario central de valores. En ambos supuestos, la entidad intermediaria comunicará directamente al solicitante la identidad de los beneficiarios últimos.

2. A los efectos establecidos en esta Ley, se considera beneficiario último a la persona por cuenta de quien actúe la entidad intermediaria legitimada como accionista en virtud del registro contable, directamente o a través de una cadena de intermediarios.

3. Cuando existan varias entidades intermediarias en cadena custodiando las acciones de un mismo beneficiario último, estas se transmitirán entre sí sin demora la solicitud de la sociedad en cuestión, de forma que cualquier entidad intermediaria de la cadena que posea la información solicitada sobre el beneficiario último la transmitirá directamente y sin demora al solicitante de la información.

4. El conocimiento por parte de la sociedad cotizada o de los demás solicitantes autorizados del beneficiario último de sus acciones, no afectará en modo alguno a la titularidad ni al ejercicio de los derechos económicos y políticos que le correspondan a la entidad intermediaria o persona legitimada como accionista en virtud de la normativa reguladora del registro contable de las acciones.

5. La sociedad es ajena a las relaciones entre el beneficiario último y la entidad o entidades intermediarias y a las relaciones entre las entidades que formen parte de la cadena de entidades intermediarias. Las obligaciones establecidas respecto del beneficiario último incumben únicamente a la entidad o entidades intermediarias, que habrán de cumplirlas bajo su responsabilidad. La sociedad no queda obligada frente a los beneficiarios últimos.

6. Será de aplicación a las solicitudes y respuestas formuladas de conformidad con lo dispuesto en los apartados anteriores el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1212 de la Comisión de 3 de septiembre de 2018 por el que se establecen requisitos mínimos de ejecución de las disposiciones de la Directiva 2007/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la identificación de los accionistas, la transmisión de información y la facilitación del ejercicio de los derechos de los accionistas.

7. El Reglamento (UE) n.º 2016/679 y, en general, la normativa de protección de datos de carácter personal se aplicarán a los tratamientos de datos personales de los beneficiarios últimos descritos en este artículo, en los términos y condiciones que se establecen en el artículo 497.3.

8. Mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital se podrán concretar otros aspectos técnicos y formales necesarios en relación con la identificación de los accionistas y de los beneficiarios últimos.

Sección 2.^a Acciones con derecho a un dividendo preferente

Artículo 498. *Obligación de acordar el reparto del dividendo preferente.*

Cuando el privilegio conferido por acciones emitidas por sociedades cotizadas consista en el derecho a obtener un dividendo preferente la sociedad estará obligada a acordar el reparto del dividendo si existieran beneficios distribuibles, sin que los estatutos puedan disponer otra cosa.

Artículo 499. *Régimen legal del dividendo preferente.*

1. El régimen legal del dividendo preferente de las acciones privilegiadas emitidas por sociedades cotizadas será el establecido para las acciones sin voto en la sección 2.^a del capítulo II del título IV.

2. En caso de acciones sin voto, se estará a lo que dispongan los estatutos sociales respecto del derecho de suscripción preferente de los titulares de estas acciones, así como respecto de la recuperación del derecho de voto en el caso de no satisfacción del dividendo mínimo y respecto del carácter no acumulativo del mismo.

Sección 3.^a Acciones rescatables

Artículo 500. *Emisión de acciones rescatables.*

1. Las sociedades anónimas cotizadas podrán emitir acciones que sean rescatables a solicitud de la sociedad emisora, de los titulares de estas acciones o de ambos, por un importe nominal no superior a la cuarta parte del capital social. En el acuerdo de emisión se fijarán las condiciones para el ejercicio del derecho de rescate.

2. Las acciones rescatables deberán ser íntegramente desembolsadas en el momento de la suscripción.

3. Si el derecho de rescate se atribuye exclusivamente a la sociedad, no podrá ejercitarse antes de que transcurran tres años a contar desde la emisión.

Artículo 501. *Amortización de acciones rescatables.*

1. La amortización de las acciones rescatables deberá realizarse con cargo a beneficios o a reservas libres o con el producto de una nueva emisión de acciones acordada por la junta general con la finalidad de financiar la operación de amortización.

2. Si se amortizarán estas acciones con cargo a beneficios o a reservas libres, la sociedad deberá constituir una reserva por el importe del valor nominal de las acciones amortizadas.

3. En el caso de que no existiesen beneficios o reservas libres en cantidad suficiente ni se emitan nuevas acciones para financiar la operación, la amortización sólo podrá llevarse a cabo con los requisitos establecidos para la reducción de capital social mediante devolución de aportaciones.

Sección 4.^a Acciones sometidas a usufructo

Artículo 502. *Cálculo del valor de nuevas acciones sometidas a usufructo.*

1. Cuando se suscriban nuevas acciones, bien por el nudo propietario o el usufructuario, el usufructo se extenderá a las acciones cuyo desembolso hubiera podido calcularse conforme al precio medio de cotización durante el periodo de suscripción.

2. Las cantidades que hayan de pagarse en caso de extinción del usufructo o por no haber ejercitado el nudo propietario derecho de suscripción preferente en caso de aumento de capital, se calcularán de acuerdo con el valor de cotización media del trimestre anterior a la producción de los hechos anteriormente mencionados.

CAPÍTULO III

Especialidades en materia de suscripción de acciones

Artículo 503. *Plazo mínimo para el ejercicio del derecho de suscripción y anuncio de la oferta.*

En las sociedades cotizadas el ejercicio del derecho de suscripción preferente se realizará dentro del plazo concedido por los administradores de la sociedad, que no podrá ser inferior a catorce días desde la publicación del anuncio de la oferta de suscripción de la nueva emisión en el “Boletín Oficial del Registro Mercantil”.

Artículo 504. *Régimen de exclusión del derecho de suscripción preferente.*

1. La exclusión del derecho de suscripción preferente en sociedades cotizadas requerirá, con carácter general, del informe de experto independiente previsto en el artículo 308, siempre que el consejo de administración eleve una propuesta para emitir acciones o valores convertibles con exclusión del derecho de suscripción preferente, por un importe superior al 20 % del capital. En los casos en los que el importe de la emisión sea inferior al 20 % del capital, la sociedad cotizada podrá, no obstante, obtener voluntariamente dicho informe.

2. En los supuestos no contemplados en el apartado 1 de este artículo, el valor nominal de las acciones a emitir, más en su caso el importe de la prima de emisión, deberá corresponder al valor razonable que resulte del informe de los administradores.

3. Salvo que los administradores justifiquen otra cosa, para lo cual será preciso aportar el oportuno informe de experto independiente, y, en cualquier caso para operaciones que no superen el 20 % del capital, se presumirá que el valor razonable es el valor de mercado, establecido por referencia a la cotización bursátil, siempre que no sea inferior en más de un diez por ciento al precio de dicha cotización.

4. Las acciones podrán ser emitidas a un precio inferior al valor razonable. En ese caso, el informe de los administradores deberá justificar que el interés social no solo exige la exclusión del derecho de suscripción preferente, sino también el tipo de emisión propuesto. Adicionalmente será precisa la elaboración del informe de experto independiente, el cual se pronunciará específicamente sobre el importe de la dilución económica esperada y la razonabilidad de los datos y consideraciones recogidos en el informe de los administradores para justificarla.

Artículo 505. *Determinación del precio y demás condiciones de emisión en aumentos de capital con exclusión del derecho de suscripción preferente.*

El acuerdo de aumento de capital con exclusión del derecho de suscripción adoptado por la junta general podrá fijar la fecha, precio y demás condiciones de la emisión o delegar su fijación en el consejo de administración. Este, por su parte, podrá determinar directamente el precio de emisión o establecer el procedimiento para su determinación que considere razonable, siempre y cuando sea adecuado, de acuerdo con las prácticas aceptadas del mercado, para asegurar que el precio de emisión resultante se corresponde con el valor razonable.

Artículo 506. *Delegación de la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en caso de emisión de nuevas acciones.*

1. Cuando la junta general delegue en los administradores la facultad de aumentar el capital social podrá atribuirles también la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación con las emisiones de acciones que sean objeto de delegación si el interés de la sociedad así lo exigiera. La delegación para aumentar el capital con exclusión del derecho de suscripción preferente no podrá referirse a más del veinte por ciento del capital de la sociedad en el momento de la autorización.

2. El anuncio de convocatoria de la junta general en el que figure la propuesta de delegar en los administradores la facultad de aumentar el capital social deberá, en su caso, contener expresamente la autorización a los mismos para excluir el derecho de suscripción preferente. Desde la convocatoria de la junta general se pondrá a disposición de los accionistas un

informe de los administradores en el que se justifique la propuesta de delegación de esa facultad.

3. El acuerdo de ampliación adoptado con base en la delegación de la junta deberá acompañarse del correspondiente informe justificativo de los administradores. Asimismo, la sociedad podrá obtener voluntariamente el informe de experto independiente previsto en el artículo 308.

4. El valor nominal de las acciones a emitir, más, en su caso, el importe de la prima de emisión deberá corresponder al valor razonable en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 504. El informe de los administradores será puesto a disposición de los accionistas y comunicado a la primera junta general que se celebre tras el acuerdo de ampliación.

Artículo 507. *Suscripción incompleta.*

Salvo que el acuerdo prevea lo contrario, el aumento de capital será eficaz aunque la suscripción no haya sido completa.

Artículo 508. *Entrega de las acciones en los aumentos de capital.*

1. En las sociedades cotizadas, el acuerdo de aumento de capital podrá inscribirse en el Registro Mercantil antes de su ejecución, salvo que se hubiera excluido la posibilidad de suscripción incompleta.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 34 para la constitución de la sociedad, en el supuesto de aumento de capital, una vez inscrito el acuerdo de aumento de capital de conformidad con el apartado anterior y otorgada la escritura de ejecución del aumento de capital, las acciones podrán ser entregadas y transmitidas.

La escritura de ejecución fijará el importe final del aumento de capital sin necesidad de detallar la identidad de los suscriptores y se presentará a inscripción dentro de los cinco días siguientes a la fecha de su otorgamiento.

En el supuesto de que se entreguen las acciones no serán aplicables el artículo 316 ni el artículo 309.1.f).

CAPÍTULO IV

Límite máximo de la autocartera

Artículo 509. *Límite máximo de la autocartera.*

Salvo en los supuestos de libre adquisición de las propias acciones, en las sociedades cotizadas el valor nominal de las acciones propias adquiridas directa o indirectamente por la sociedad, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al diez por ciento del capital suscrito.

CAPÍTULO V

Obligaciones

Artículo 510. *Emisión de obligaciones convertibles.*

En las sociedades cotizadas, la emisión de obligaciones convertibles en acciones no exigirá los informes de experto independiente contemplados en el apartado 2 del artículo 414 y en la letra b) del apartado 2 del artículo 417 cuando esta no alcance el veinte por ciento del capital. La sociedad cotizada podrá, no obstante, obtener voluntariamente dichos informes. El informe de los administradores deberá justificar la razonabilidad de las condiciones financieras de la emisión y la idoneidad de la relación de conversión y sus fórmulas de ajuste para evitar la dilución de la participación económica de los accionistas.

Artículo 511. *Delegación de la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en caso de emisión de obligaciones convertibles.*

1. En el caso de sociedades cotizadas, cuando la junta general delegue en los administradores la facultad de emitir obligaciones convertibles, podrá atribuirles también la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación a las emisiones de obligaciones convertibles que sean objeto de delegación si el interés de la sociedad así lo exigiera. En tal caso, el número máximo de acciones en que puedan convertirse las obligaciones atendiendo a su relación de conversión inicial, de ser fija, o a su relación de conversión mínima, de ser variable, sumado al de las acciones emitidas por los administradores al amparo de la delegación prevista en el artículo 506, no podrá exceder del veinte por ciento del número de acciones integrantes del capital social en el momento de la autorización.

2. En el anuncio de convocatoria de la junta general en el que figure la propuesta de delegar en los administradores la facultad de emitir obligaciones convertibles también deberá constar expresamente la propuesta de exclusión del derecho de suscripción preferente. Desde la convocatoria de junta general se pondrá a disposición de los accionistas un informe de los administradores en el que se justifique la propuesta de exclusión.

3. El acuerdo de emisión de obligaciones convertibles adoptado con base en la delegación de la junta deberá acompañarse del correspondiente informe justificativo de los administradores. Este informe y, en su caso, el informe del experto independiente serán puestos a disposición de los accionistas y comunicado a la primera junta general que se celebre tras la adopción del acuerdo de emisión.

CAPÍTULO VI

Especialidades de la junta general de accionistas

Sección 1.^a Competencias de la Junta General

Artículo 511 bis. *Competencias adicionales.*

1. En las sociedades cotizadas constituyen materias reservadas a la competencia de la junta general, además de las reconocidas en el artículo 160, las siguientes:

- a) La transferencia a entidades dependientes de actividades esenciales desarrolladas hasta ese momento por la propia sociedad, aunque esta mantenga el pleno dominio de aquellas.
- b) Las operaciones cuyo efecto sea equivalente al de la liquidación de la sociedad.
- c) La política de remuneraciones de los consejeros en los términos establecidos en esta ley.

2. Se presumirá el carácter esencial de las actividades y de los activos operativos cuando el volumen de la operación supere el veinticinco por ciento del total de activos del balance.

Sección 2.^a El reglamento de la junta general

Artículo 512. *Carácter obligatorio del reglamento de la junta general.*

La junta general de accionistas de la sociedad anónima cotizada, constituida con el quórum del artículo 193 o con el superior previsto a este propósito en los estatutos, aprobará un reglamento específico para la junta general. En este reglamento podrán contemplarse todas aquellas materias que atañen a la junta general, respetando lo establecido en la ley y los estatutos.

Artículo 513. *Publicidad del reglamento.*

1. El reglamento de la junta general de accionistas de sociedad cotizada será objeto de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, acompañando copia del documento en que conste.

2. Efectuada esta comunicación se inscribirá en el Registro Mercantil con arreglo a las normas generales y, una vez inscrito, se publicará por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Sección 3.^a Funcionamiento de la junta general.

Subsección 1.^a Disposiciones generales.

Artículo 514. Igualdad de trato.

Las sociedades anónimas cotizadas garantizarán, en todo momento, la igualdad de trato de todos los accionistas que se hallen en la misma posición, en lo que se refiere a la información, la participación y el ejercicio del derecho de voto en la junta general.

En particular, deberán dar cobertura a los requisitos de accesibilidad de las personas con discapacidad y personas mayores que garanticen su derecho a disponer de información previa y los apoyos necesarios para ejercer su voto.

Artículo 515. Plazo de convocatoria de las juntas generales extraordinarias.

1. Cuando la sociedad ofrezca a los accionistas la posibilidad efectiva de votar por medios electrónicos accesibles a todos ellos, las juntas generales extraordinarias podrán ser convocadas con una antelación mínima de quince días.

2. La reducción del plazo de convocatoria requerirá un acuerdo expreso adoptado en junta general ordinaria por, al menos, dos tercios del capital suscrito con derecho a voto, y cuya vigencia no podrá superar la fecha de celebración de la siguiente.

Artículo 516. Publicidad de la convocatoria.

1. La sociedad anónima cotizada está obligada a anunciar la convocatoria de su junta general, ordinaria o extraordinaria, de modo que se garantice un acceso a la información rápido y no discriminatorio entre todos los accionistas. A tal fin, se garantizarán medios de comunicación que aseguren la difusión pública y efectiva de la convocatoria, así como el acceso gratuito a la misma por parte de los accionistas en toda la Unión Europea.

2. La difusión del anuncio de convocatoria se hará utilizando, al menos, los siguientes medios:

- a) El “Boletín Oficial del Registro Mercantil” o uno de los diarios de mayor circulación en España.
- b) La página web de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- c) La página web de la sociedad convocante.

Artículo 517. Contenido del anuncio de convocatoria.

1. El anuncio de la convocatoria de junta general de sociedad cotizada, además de las menciones legalmente exigibles con carácter general, expresará la fecha en la que el accionista deberá tener registradas a su nombre las acciones para poder participar y votar en la junta general, el lugar y la forma en que puede obtenerse el texto completo de los documentos y propuestas de acuerdo, y la dirección de la página web de la sociedad en que estará disponible la información.

2. Además, el anuncio deberá contener una información clara y exacta de los trámites que los accionistas deberán seguir para participar y emitir su voto en la junta general, incluyendo, en particular, los siguientes extremos:

a) El derecho a solicitar información, a incluir puntos en el orden del día y a presentar propuestas de acuerdo, así como el plazo de ejercicio. Cuando se haga constar que en la página web de la sociedad se puede obtener información más detallada sobre tales derechos, el anuncio podrá limitarse a indicar el plazo de ejercicio.

b) El sistema para la emisión de voto por representación, con especial indicación de los formularios que deban utilizarse para la delegación de voto y de los medios que deban

emplearse para que la sociedad pueda aceptar una notificación por vía electrónica de las representaciones conferidas.

c) Los procedimientos establecidos para la emisión del voto a distancia, sea por correo o por medios electrónicos.

Artículo 518. *Información general previa a la junta.*

Desde la publicación del anuncio de convocatoria y hasta la celebración de la junta general, la sociedad deberá publicar ininterrumpidamente en su página web, al menos, la siguiente información:

a) El anuncio de la convocatoria.

b) El número total de acciones y derechos de voto en la fecha de la convocatoria, desglosados por clases de acciones, si existieran. En caso de que los estatutos contemplen la atribución de voto doble por lealtad y se haya creado el registro especial a que se refiere el artículo 527 septies, la información relativa al número de derechos de voto deberá actualizarse inmediatamente tras la finalización del plazo de legitimación anticipada previo a la reunión de la junta general.

c) Los documentos que deban ser objeto de presentación a la junta general y, en particular, los informes de administradores, auditores de cuentas y expertos independientes.

d) Los textos completos de las propuestas de acuerdo sobre todos y cada uno de los puntos del orden del día o, en relación con aquellos puntos de carácter meramente informativo, un informe de los órganos competentes comentando cada uno de dichos puntos. A medida que se reciban, se incluirán también las propuestas de acuerdo presentadas por los accionistas.

e) En el caso de nombramiento, ratificación o reelección de miembros del consejo de administración, la identidad, el currículum y la categoría a la que pertenezca cada uno de ellos, así como la propuesta e informes a que se refiere el artículo 529 decies.

f) Los formularios que deberán utilizarse para el voto por representación y a distancia, salvo cuando sean enviados directamente por la sociedad a cada accionista. En el caso de que no puedan publicarse en la página web por causas técnicas, la sociedad deberá indicar en ésta cómo obtener los formularios en papel, que deberá enviar a todo accionista que lo solicite.

Artículo 519. *Derecho a completar el orden del día y a presentar nuevas propuestas de acuerdo.*

1. Los accionistas que representen al menos el tres por ciento del capital social podrán solicitar que se publique un complemento a la convocatoria de la junta general ordinaria, incluyendo uno o más puntos en el orden del día, siempre que los nuevos puntos vayan acompañados de una justificación o, en su caso, de una propuesta de acuerdo justificada. En ningún caso podrá ejercitarse dicho derecho respecto a la convocatoria de juntas generales extraordinarias.

2. El ejercicio de este derecho deberá efectuarse mediante notificación fehaciente, que habrá de recibirse en el domicilio social dentro de los cinco días siguientes a la publicación de la convocatoria. El complemento deberá publicarse, como mínimo, con quince días de antelación a la fecha establecida para la reunión de la junta. La falta de publicación en plazo del complemento será causa de impugnación de la junta.

3. Los accionistas que representen al menos el tres por ciento del capital social podrán, en el mismo plazo señalado en el apartado anterior, presentar propuestas fundamentadas de acuerdo sobre asuntos ya incluidos o que deban incluirse en el orden del día de la junta convocada. La sociedad asegurará la difusión de estas propuestas de acuerdo y de la documentación que en su caso se adjunte entre el resto de los accionistas, de conformidad con lo dispuesto en la letra d) del artículo anterior.

Artículo 520. *Ejercicio del derecho de información del accionista.*

1. El ejercicio del derecho de información de los accionistas se rige por lo previsto en el artículo 197, si bien las solicitudes de informaciones o aclaraciones o la formulación por

escrito de preguntas se podrán realizar hasta el quinto día anterior al previsto para la celebración de la junta. Además, los accionistas podrán solicitar a los administradores, por escrito y dentro del mismo plazo o verbalmente durante la celebración de la junta, las aclaraciones que estimen precisas acerca de la información accesible al público que la sociedad hubiera facilitado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores desde la celebración de la última junta general y acerca del informe del auditor.

2. Las solicitudes válidas de informaciones, aclaraciones o preguntas realizadas por escrito y las contestaciones facilitadas por escrito por los administradores se incluirán en la página web de la sociedad.

3. Cuando, con anterioridad a la formulación de una pregunta concreta, la información solicitada esté disponible de manera clara, expresa y directa para todos los accionistas en la página web de la sociedad bajo el formato pregunta-respuesta, los administradores podrán limitar su contestación a remitirse a la información facilitada en dicho formato.

Artículo 520 bis. *Transmisión de información de la sociedad a los accionistas y beneficiarios últimos.*

1. Las sociedades deberán entregar la siguiente información a sus accionistas o al tercero que nombre cada accionista:

- a) la información que debe facilitarles para permitirles ejercer los derechos derivados de sus acciones y que vaya dirigida a todos los accionistas titulares de acciones de esa clase, o
- b) cuando la información contemplada en la letra a) esté a disposición de los accionistas en el sitio web de la sociedad, un aviso que indique dónde pueden encontrar esa información.

La información debe estar redactada en un lenguaje y estilo que faciliten su comprensión, concretamente en un lenguaje claro, conciso y comprensible y accesible.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, las sociedades podrán remitir esa información:

- a) directamente a todos sus accionistas, o
- b) indirectamente, y de manera normalizada y en tiempo oportuno; a través de los terceros nombrados por ellos, el depositario central de valores o la entidad intermediaria, en cuyo caso estos estarán obligados a remitirla sin demora a los accionistas de la sociedad.

3. En el supuesto de que la entidad legitimada como accionista en virtud del registro contable de las acciones sea una entidad intermediaria que custodia dichas acciones por cuenta de un beneficiario último, aquella transmitirá sin demora a este último la información mencionada en el apartado 1.

Artículo 520 ter. *Transmisión de información de los beneficiarios últimos a la sociedad.*

Las entidades intermediarias legitimadas como accionistas en virtud del registro contable de las acciones, transmitirán sin dilación a la sociedad o al tercero designado por ella la información relacionada con el ejercicio de los derechos que hayan recibido directamente de los beneficiarios últimos o de otras entidades intermediarias.

Artículo 521. *Participación a distancia.*

1. La participación en la junta general y el voto de las propuestas sobre puntos comprendidos en el orden del día de cualquier clase de junta general podrán delegarse o ejercitarse directamente por el accionista mediante correspondencia postal, electrónica o cualquier otro medio de comunicación a distancia, en los términos que establezcan los estatutos de la sociedad, siempre que se garantice debidamente la identidad del sujeto que participa o vota y la seguridad de las comunicaciones electrónicas.

2. De conformidad con lo que se disponga en los estatutos, el reglamento de la junta general podrá regular el ejercicio a distancia de tales derechos incluyendo, en especial, alguna o todas las formas siguientes:

- a) La transmisión en tiempo real de la junta general.

b) La comunicación bidireccional en tiempo real para que los accionistas puedan dirigirse a la junta general desde un lugar distinto al de su celebración.

c) Un mecanismo para ejercer el voto antes o durante la junta general sin necesidad de nombrar a un representante que esté físicamente presente en la junta.

3. En el caso de que la junta general de la sociedad cotizada se celebre de manera exclusivamente telemática conforme a las previsiones del artículo 182 bis, será preciso además:

a) que los accionistas también puedan delegar o ejercitar anticipadamente el voto de las propuestas sobre puntos comprendidos en el orden del día mediante cualquiera de los medios previstos en el apartado 1 anterior, y

b) que el acta de la reunión sea levantada por notario.

Artículo 521 bis. *Derecho de asistencia.*

En las sociedades anónimas cotizadas, los estatutos no podrán exigir para asistir a la junta general la posesión de más de mil acciones.

Subsección 2.^a Participación en la junta por medio de representante

Artículo 522. *La representación del accionista en la junta general.*

1. Las cláusulas estatutarias que limiten el derecho del accionista a hacerse representar por cualquier persona en las juntas generales serán nulas. No obstante, los estatutos podrán prohibir la sustitución del representante por un tercero, sin perjuicio de la designación de una persona física cuando el representante sea una persona jurídica.

2. En caso de que se hayan emitido instrucciones por parte del accionista representado, el representante emitirá el voto con arreglo a las mismas y tendrá la obligación de conservar dichas instrucciones durante un año desde la celebración de la junta correspondiente.

3. El nombramiento del representante por el accionista y la notificación del nombramiento a la sociedad podrán realizarse por escrito o por medios electrónicos. La sociedad establecerá el sistema para la notificación electrónica del nombramiento, con los requisitos formales, necesarios y proporcionados para garantizar la identificación del accionista y del representante o representantes que designe. Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a la revocación del nombramiento del representante.

4. El representante podrá tener la representación de más de un accionista sin limitación en cuanto al número de accionistas representados. Cuando un representante tenga representaciones de varios accionistas, podrá emitir votos de signo distinto en función de las instrucciones dadas por cada accionista.

5. En todo caso, el número de acciones representadas se computará para la válida constitución de la junta.

Artículo 522 bis. *Facilitación por las entidades intermediarias del ejercicio de los derechos de los beneficiarios últimos.*

1. Las entidades intermediarias legitimadas como accionistas en virtud del registro contable de las acciones, así como, en el supuesto previsto en el artículo 497 bis.2, las restantes entidades intermediarias, facilitarán el ejercicio por los beneficiarios últimos de los derechos inherentes a las acciones custodiadas por ellas, incluido el derecho a participar y a votar en las juntas generales, y ejercerán los derechos derivados de las acciones según la autorización y las instrucciones del beneficiario último y en su interés.

2. Las entidades intermediarias facilitarán el ejercicio de los derechos inherentes a las acciones de los beneficiarios últimos de conformidad con el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1212 de la Comisión de 3 de septiembre de 2018.

Artículo 523. *Conflicto de intereses del representante.*

1. Antes de su nombramiento, el representante deberá informar con detalle al accionista de si existe situación de conflicto de intereses. Si el conflicto fuera posterior al nombramiento y no se hubiese advertido al accionista representado de su posible existencia, deberá

informarle de ello inmediatamente. En ambos casos, de no haber recibido nuevas instrucciones de voto precisas para cada uno de los asuntos sobre los que el representante tenga que votar en nombre del accionista, deberá abstenerse de emitir el voto.

2. Puede existir un conflicto de intereses a los efectos del presente artículo, en particular, cuando el representante se encuentre en alguna de estas situaciones:

- a) Que sea un accionista de control de la sociedad o una entidad controlada por él.
- b) Que sea un miembro del órgano de administración, de gestión o de supervisión de la sociedad o del accionista de control o de una entidad controlada por éste. En el caso de que se trate de un administrador, se aplicará lo dispuesto en el artículo 526.
- c) Que sea un empleado o un auditor de la sociedad, del accionista de control o de una entidad controlada por éste.
- d) Que sea una persona física vinculada con las anteriores. Se considerarán personas físicas vinculadas: el cónyuge o quien lo hubiera sido dentro de los dos años anteriores, o las personas que convivan con análoga relación de afectividad o hubieran convivido habitualmente dentro de los dos años anteriores, así como los ascendientes, descendientes y hermanos y sus cónyuges respectivos.

Artículo 524. *Delegación de la representación y ejercicio del voto por parte de entidades intermediarias.*

1. Las entidades intermediarias que aparezcan legitimadas como accionistas en virtud del registro contable de las acciones pero que actúen por cuenta de diversos beneficiarios últimos, podrán en todo caso fraccionar el voto y ejercitarlo en sentido divergente en cumplimiento de instrucciones de voto diferentes, si así las hubieran recibido.

2. Las entidades intermediarias podrán delegar el voto a cada uno de los beneficiarios últimos o a terceros designados por estos, sin que pueda limitarse el número de delegaciones otorgadas.

Artículo 524 bis. *Disposiciones comunes a la transmisión de información y el ejercicio del voto.*

1. Cuando existan varias entidades intermediarias custodiando las acciones de un mismo beneficiario último, estas se transmitirán entre sí sin demora la información o confirmación mencionadas en los artículos 520 bis, 520 ter, 522 bis, 524 y 527 bis hasta llegar a dicho beneficiario último o a la sociedad, salvo que la información o confirmación pueda ser transmitida directamente por una de las entidades intermediarias a estos.

2. Será de aplicación a la información transmitida con arreglo a los artículos 520 bis y 520 ter el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1212 de la Comisión de 3 de septiembre de 2018.

3. Reglamentariamente se podrán concretar otros aspectos técnicos y formales necesarios para garantizar la aplicabilidad de lo dispuesto en los artículos 520 bis, 520 ter, 522 bis, 524 y 527 bis.

Artículo 524 ter. *No discriminación, proporcionalidad y transparencia de los costes.*

1. Las entidades intermediarias deberán publicar en sus páginas web todas las tarifas aplicables por los servicios prestados en virtud de los artículos 497, 497 bis, 520 bis, 520 ter, 522 bis, 524, 524 bis y 527 bis de forma individualizada para cada tipo de servicios.

2. Las tarifas que cobre un intermediario a los accionistas, las sociedades, beneficiarios últimos y otras entidades intermediarias no podrán ser discriminatorias y deberán ser proporcionadas en relación con los costes reales en que hayan incurrido para la prestación de dicho servicio.

3. Las diferencias en las tarifas cobradas por la prestación de un mismo servicio en función del Estado de origen del cliente o su representante por el ejercicio de los derechos reconocidos en los artículos 497, 497 bis, 520 bis, 520 ter, 522 bis, 524, 524 bis y 527 bis serán válidas únicamente si están debidamente justificadas y reflejan la variación de los costes reales en que se haya incurrido para la prestación de los servicios en cuestión.

Subsección 3.^a Votación de acuerdos

Artículo 525. *Resultado de las votaciones.*

1. Para cada acuerdo sometido a votación de la junta general deberá determinarse, como mínimo, el número de acciones respecto de las que se hayan emitido votos válidos, la proporción de capital social representado por dichos votos, el número total de votos válidos, el número de votos a favor y en contra de cada acuerdo y, en su caso, el número de abstenciones.

2. Los acuerdos aprobados y el resultado de las votaciones se publicarán íntegros en la página web de la sociedad dentro de los cinco días siguientes a la finalización de la junta general.

Artículo 526. *Ejercicio del derecho de voto por administrador en caso de solicitud pública de representación.*

1. Además de cumplir los deberes previstos en el apartado 1 del artículo 523, en el caso de que los administradores de una sociedad anónima cotizada, u otra persona por cuenta o en interés de cualquiera de ellos, hubieran formulado solicitud pública de representación, el administrador que la obtenga no podrá ejercitar el derecho de voto correspondiente a las acciones representadas en aquellos puntos del orden del día en los que se encuentre en conflicto de intereses, salvo que hubiese recibido del representado instrucciones de voto precisas para cada uno de dichos puntos conforme al artículo 522. En todo caso, se entenderá que el administrador se encuentra en conflicto de intereses respecto de las siguientes decisiones:

- a) Su nombramiento, reelección o ratificación como administrador.
- b) Su destitución, separación o cese como administrador.
- c) El ejercicio contra él de la acción social de responsabilidad.
- d) La aprobación o ratificación, cuando proceda, de operaciones de la sociedad con el administrador de que se trate, sociedades controladas por él o a las que represente o personas que actúen por su cuenta.

2. La delegación podrá también incluir aquellos puntos que, aun no previstos en el orden del día de la convocatoria, sean tratados, por así permitirlo la ley, en la junta, aplicándose también en estos casos lo previsto en el apartado anterior.

3. Lo establecido en este artículo será de aplicación a los miembros del consejo de control de una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual.

Artículo 527. *Cláusulas limitativas del derecho de voto.*

En las sociedades anónimas cotizadas las cláusulas estatutarias que, directa o indirectamente, fijen con carácter general el número máximo de votos que pueden emitir un mismo accionista, las sociedades pertenecientes a un mismo grupo o quienes actúen de forma concertada con los anteriores, quedarán sin efecto cuando tras una oferta pública de adquisición, el oferente haya alcanzado un porcentaje igual o superior al 70 por ciento del capital que confiera derechos de voto, salvo que dicho oferente no estuviera sujeto a medidas de neutralización equivalentes o no las hubiera adoptado.

Artículo 527 bis. *Confirmación de votos.*

1. Cuando el voto se haya ejercido por medios electrónicos, la sociedad estará obligada a enviar al accionista que emite el voto una confirmación electrónica de la recepción de su voto.

2. Una vez celebrada la junta general y en el plazo de un mes desde su celebración, el accionista o su representante y el beneficiario último podrán solicitar una confirmación de que los votos correspondientes a sus acciones han sido registrados y contabilizados correctamente por la sociedad, salvo que ya dispongan de esta información. La sociedad deberá remitir esta confirmación al accionista o su representante o al beneficiario último en el

plazo máximo establecido en el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1212 de la Comisión de 3 de septiembre de 2018.

Subsección 4.^a Acciones con voto por lealtad

Artículo 527 ter. *Previsión estatutaria de acciones con voto adicional doble por lealtad.*

1. Como excepción a lo previsto en los artículos 96.2 y 188.2, los estatutos de la sociedad anónima cotizada podrán modificar la proporción entre el valor nominal de la acción y el derecho de voto para conferir un voto doble a cada acción de la que haya sido titular un mismo accionista durante dos años consecutivos ininterrumpidos desde la fecha de inscripción en el libro registro especial contemplado en el artículo 527 septies.

A estos efectos, por voto doble se entiende el doble de los votos que correspondan a cada una de las acciones en función de su valor nominal.

2. Los estatutos podrán ampliar pero no disminuir el periodo mínimo de titularidad ininterrumpida previsto en el apartado anterior para obtener el voto doble.

3. A efectos del cómputo del periodo de titularidad a que se refiere este artículo, se considerará que las acciones asignadas gratuitamente con ocasión de ampliaciones de capital tendrán la misma antigüedad que las que han dado derecho a dicha asignación.

4. Las acciones con voto doble por lealtad no constituirán una clase separada de acciones en el sentido del artículo 94.

Artículo 527 quater. *Mayorías necesarias para su aprobación.*

1. Para que la junta general pueda acordar válidamente la inclusión de la previsión estatutaria de voto doble por lealtad será necesario el voto favorable de, al menos, el sesenta por ciento del capital presente o representado en la junta si asisten accionistas que representen el cincuenta por ciento o más del capital total suscrito con derecho a voto y el voto favorable del setenta y cinco por ciento del capital presente o representado si concurren accionistas que representen el veinticinco por ciento o más del capital, lo que será en todo caso necesario, sin alcanzar el cincuenta por ciento.

2. Los estatutos sociales podrán elevar las mayorías y quorums previstos en el apartado anterior.

Artículo 527 quinquies. *Cómputo del voto por lealtad.*

1. Salvo disposición estatutaria en contrario, los votos dobles por lealtad se tendrán en cuenta a efectos de determinar el quórum de las juntas de accionistas y del cómputo de las mayorías de voto necesarias para la adopción de acuerdos.

A estos efectos, en las sociedades cotizadas cuyos estatutos contemplen la atribución de voto doble por lealtad, el quórum de constitución de la junta general previsto en los artículos 193 y 194 se calculará sobre el número total de votos correspondientes al capital suscrito con derecho a voto, incluyendo los votos dobles.

En la lista de asistentes se hará constar, junto al carácter o representación de cada asistente, el número de acciones con que concurren y el número de votos que corresponden a dichas acciones.

Cuando los estatutos fijen con carácter general el número máximo de votos que puede emitir un mismo accionista conforme a lo establecido en el artículo 527, dicha limitación será aplicable a los accionistas titulares de acciones con voto doble por lealtad.

2. En todo caso, los votos por lealtad se tendrán en cuenta a efectos de la obligación de comunicación de participaciones significativas y de la normativa sobre ofertas públicas de adquisición de valores así como a efectos de lo establecido en el Capítulo III del Título I de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

Artículo 527 sexies. *Cláusula de extinción y eliminación de la previsión estatutaria de voto por lealtad.*

La previsión estatutaria de voto doble por lealtad deberá ser renovada en las condiciones contenidas en el artículo 527 quater transcurridos cinco años desde la fecha de aprobación estatutaria por la junta general de accionistas.

La eliminación de la previsión estatutaria de voto doble por lealtad podrá acordarse en cualquier momento por la junta general con los quorums y mayorías previstos en el artículo 201.2. En el caso de que hubieran transcurrido más de diez años desde la fecha de aprobación de la previsión estatutaria por la junta general de las acciones con voto doble por lealtad, para su eliminación no se tendrán en cuenta en el cómputo de quórums y mayorías necesarios los derechos de voto dobles.

Artículo 527 septies. *Libro registro especial de acciones con voto doble.*

1. La sociedad emisora creará un libro registro especial de acciones con voto doble por lealtad que contendrá los datos previstos en el artículo 497.1. La inscripción en este libro registro en ningún caso afectará a la titularidad y legitimación para el ejercicio de los derechos de socio que se deriven de los asientos en los registros contables según lo previsto en la normativa del mercado de valores.

2. Para obtener la atribución del derecho de voto doble, el accionista deberá solicitar su inscripción en el libro registro especial, indicando el número de acciones respecto de las que pretende el reconocimiento del derecho de voto doble, y mantener la titularidad de ese número de acciones ininterrumpidamente durante un período mínimo de dos años desde la fecha de inscripción.

3. El accionista privilegiado deberá comunicar y justificar ante la sociedad, para su debida constancia en el libro registro al que se refiere el apartado anterior, cualquier transmisión de acciones que minore el número de votos por lealtad inscritos a su nombre, tanto si da lugar a su extinción como si no la determina conforme al artículo 527 decies.

4. La sociedad deberá facilitar sin demora la información que conste en este libro registro a cualquier accionista que lo solicite.

5. El accionista inscrito en el libro registro especial podrá comunicar a la sociedad en cualquier momento su renuncia total o parcial al voto doble que pueda corresponderle. En tal caso, la sociedad procederá a la modificación o cancelación de la inscripción correspondiente con efectos desde la misma fecha en que se comunique la renuncia.

6. El Reglamento (UE) n.º 2016/679 y en general la normativa de protección de datos de carácter personal se aplicará a los tratamientos de datos personales de los accionistas privilegiados descritos en este artículo, en los términos y condiciones que se establecen en el artículo 497.3

7. Los estatutos podrán desarrollar el modo en que deba acreditarse ante la sociedad la titularidad ininterrumpida del número de acciones, así como el modo en que deban realizarse las comunicaciones de minoración de votos por lealtad y de renuncia previstas en este artículo.

8. Mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital o, con su habilitación expresa, mediante Circular de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, se podrán concretar otros aspectos técnicos y formales relativos al libro registro complementario a que hace referencia este artículo.

Artículo 527 octies. *Voto doble por lealtad en sociedades que soliciten la admisión a negociación en un mercado regulado.*

1. Las sociedades que soliciten la admisión a negociación de sus acciones en un mercado regulado podrán incluir en sus estatutos sociales, con efectos desde la fecha de admisión a cotización de sus acciones, la atribución de voto doble por lealtad mediante acuerdo adoptado con las mayorías de constitución y votación previstas en el artículo 527 quater, creando asimismo el libro registro especial de acciones con voto doble.

2. Los accionistas que acrediten la titularidad ininterrumpida de acciones durante el periodo mínimo de dos años, podrán inscribirse en el referido libro registro especial con anterioridad a la fecha de admisión a cotización. En tal caso, los accionistas que aparezcan inscritos en el libro registro especial tendrán atribuido el doble voto respecto de las acciones a que se refiera la inscripción y desde la fecha misma de admisión a negociación de las acciones.

3. Para la atribución de voto doble por lealtad a cualesquiera otras acciones distintas de aquellas a las que se haya atribuido el voto doble conforme a lo previsto en los dos apartados anteriores, será necesaria la previa inscripción en el libro registro especial y el

transcurso del periodo mínimo de titularidad de dos años computado desde la fecha de dicha inscripción en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 527 septies.

Artículo 527 nonies. *Cómputo y acreditación del período de lealtad.*

1. La solicitud de inscripción en el libro registro especial deberá ir acompañada de un certificado que acredite la titularidad de las acciones expedido por la entidad encargada del registro de anotaciones en cuenta.

2. Con anterioridad a la finalización del plazo de legitimación anticipada previo a una reunión de la junta general, el accionista inscrito en el registro especial de acciones con voto doble deberá acreditar la titularidad del número de las acciones con voto doble durante un periodo mínimo ininterrumpido de dos años computados desde la fecha de su inscripción. La acreditación de este extremo se llevará a cabo mediante la aportación de un certificado expedido a tal efecto por la entidad encargada del libro registro de anotaciones en cuenta.

3. Las sociedades cotizadas cuyos estatutos contemplen la atribución de voto doble deberán incorporar a su página web información permanentemente actualizada sobre el número de acciones con voto doble existentes en cada momento y aquellas acciones inscritas pendientes de que se cumpla el periodo de lealtad fijado estatutariamente.

4. Las sociedades cotizadas cuyos estatutos contemplen la atribución de voto doble deberán notificar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores el número de acciones con voto doble existentes en cada momento y aquellas acciones inscritas pendientes de que se cumpla el periodo de lealtad fijado estatutariamente. La persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y, con su habilitación, la CNMV, podrá fijar las condiciones en las que se remitirá esta información.

Artículo 527 decies. *Transmisiones de las acciones por el accionista con voto doble.*

1. El voto doble por lealtad se extinguirá como consecuencia de la cesión o transmisión, directa e indirecta, por el accionista del número de acciones, o parte de ellas, al que está asociado el voto doble, incluso a título gratuito, y desde la fecha de la cesión o transmisión.

2. No obstante y salvo disposición estatutaria en contrario, el voto doble por lealtad beneficiará también al adquirente del número de acciones al que esté asociado el voto doble si la transmisión de las acciones se produce por cualquiera de las siguientes causas, siempre y cuando ello se acredite ante la sociedad:

a) Sucesión mortis causa, atribución de acciones al cónyuge en caso de disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, disolución de comunidad de bienes u otras formas de comunidad conyugal, como la donación entre cónyuges, personas ligadas por análoga relación de afectividad o entre ascendientes y descendientes, excepto cuando se trate de accionistas de control, en cuyo caso se someterá a votación la condición de accionista con voto doble en los términos que se determinen estatutariamente.

b) Cualquier modificación estructural de las previstas en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, ya se refiera a la sociedad accionista titular de acciones con voto doble, ya se refiera a la sociedad emisora de las acciones de lealtad siempre que, en este último caso, la sociedad resultante de la modificación estructural contemple en sus estatutos las acciones con voto doble.

c) Transmisión entre sociedades del mismo grupo.

3. El voto adicional por lealtad beneficiará automáticamente a las acciones asignadas gratuitamente con ocasión de ampliaciones de capital en relación con acciones con voto de lealtad que ya se posean.

Artículo 527 undecies. *Beneficiario último de las acciones distinto del accionista.*

1. En caso de existir un beneficiario último de las acciones conforme a lo previsto en el artículo 497 bis, únicamente será necesario acreditar la titularidad ininterrumpida por el periodo al que se refiere el artículo 527 ter con respecto al beneficiario último.

2. El voto doble por lealtad se extinguirá como consecuencia de cualquier cambio de beneficiario último de las acciones, salvo en los supuestos del artículo 527 decies.

CAPÍTULO VII

Especialidades de la administración.

Sección 1.^a Reglamento del Consejo de Administración

Artículo 528. *Carácter obligatorio del reglamento del consejo de administración.*

En las sociedades anónimas cotizadas el consejo de administración, con informe a la junta general, aprobará un reglamento de normas de régimen interno y funcionamiento del propio consejo, de acuerdo con la ley y los estatutos, que contendrá las medidas concretas tendentes a garantizar la mejor administración de la sociedad.

Artículo 529. *Publicidad del reglamento.*

1. El reglamento será objeto de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, acompañando copia del documento en que conste.

2. Efectuada esta comunicación se inscribirá en el Registro Mercantil con arreglo a las normas generales y, una vez inscrito, se publicará por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Sección 2.^a Especialidades del Consejo de Administración

Artículo 529 bis. *Carácter necesario del consejo de administración.*

1. Sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional duodécima, las sociedades cotizadas deberán ser administradas por un consejo de administración que estará compuesto, exclusivamente, por personas físicas.

2. El Consejo de administración deberá velar porque los procedimientos de selección de sus miembros favorezcan la diversidad respecto a cuestiones, como la edad, el género, la discapacidad o la formación y experiencia profesionales y no adolezcan de sesgos implícitos que puedan implicar discriminación alguna y, en particular, que faciliten la selección de consejeras en un número que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres.

Artículo 529 ter. *Facultades indelegables.*

1. El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes:

a) La aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuesto anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa y la política de dividendos.

b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.

c) La determinación de la política de gobierno corporativo de la sociedad y del grupo del que sea entidad dominante; su organización y funcionamiento y, en particular, la aprobación y modificación de su propio reglamento.

d) La aprobación de la información financiera que, por su condición de cotizada, deba hacer pública la sociedad periódicamente.

e) La definición de la estructura del grupo de sociedades del que la sociedad sea entidad dominante.

f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.

h) La aprobación de las operaciones vinculadas, en los supuestos y términos previstos en el Capítulo VII bis del Título XIV.

i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

j) La supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera y del informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, la información no financiera preceptiva, y presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración, dirigidas a salvaguardar su integridad.

2. Cuando concurren circunstancias de urgencia, debidamente justificadas, se podrán adoptar las decisiones correspondientes a los asuntos anteriores por los órganos o personas delegadas, que deberán ser ratificadas en el primer Consejo de Administración que se celebre tras la adopción de la decisión.

Artículo 529 quáter. *Asistencia a las reuniones.*

1. Los consejeros deben asistir personalmente a las sesiones que se celebren.

2. No obstante lo anterior, los consejeros podrán delegar su representación en otro consejero. Los consejeros no ejecutivos solo podrán hacerlo en otro no ejecutivo.

Artículo 529 quinquies. *Información.*

1. Salvo que el consejo de administración se hubiera constituido o hubiera sido excepcionalmente convocado por razones de urgencia, los consejeros deberán contar previamente y con suficiente antelación con la información necesaria para la deliberación y la adopción de acuerdos sobre los asuntos a tratar.

2. El presidente del consejo de administración, con la colaboración del secretario, deberá velar por el cumplimiento de esta disposición.

Artículo 529 sexies. *Presidente del consejo de administración.*

1. El consejo de administración, previo informe de la comisión de nombramientos y retribuciones, designará de entre sus miembros a un presidente y, en su caso, a uno o a varios vicepresidentes.

2. El presidente es el máximo responsable del eficaz funcionamiento del consejo de administración. Además de las facultades otorgadas por la ley y los estatutos sociales o el reglamento del consejo de administración, tendrá las siguientes:

a) Convocar y presidir las reuniones del consejo de administración, fijando el orden del día de las reuniones y dirigiendo las discusiones y deliberaciones.

b) Salvo disposición estatutaria en contra, presidir la junta general de accionistas.

c) Velar por que los consejeros reciban con carácter previo la información suficiente para deliberar sobre los puntos del orden de día.

d) Estimular el debate y la participación activa de los consejeros durante las sesiones, salvaguardando su libre toma de posición.

Artículo 529 septies. *Separación de cargos.*

1. Salvo disposición estatutaria en contrario, el cargo de presidente del consejo de administración podrá recaer en un consejero ejecutivo. En este caso, la designación del presidente requerirá el voto favorable de los dos tercios de los miembros del consejo de administración.

2. En caso de que el presidente tenga la condición de consejero ejecutivo, el consejo de administración, con la abstención de los consejeros ejecutivos, deberá nombrar necesariamente a un consejero coordinador entre los consejeros independientes, que estará especialmente facultado para solicitar la convocatoria del consejo de administración o la inclusión de nuevos puntos en el orden del día de un consejo ya convocado, coordinar y reunir a los consejeros no ejecutivos y dirigir, en su caso, la evaluación periódica del presidente del consejo de administración.

Artículo 529 octies. *Secretario del consejo de administración.*

1. El consejo de administración, previo informe de la comisión de nombramientos y retribuciones, designará a un secretario y, en su caso, a uno o a varios vicesecretarios. El mismo procedimiento se seguirá para acordar la separación del secretario y, en su caso, de cada vicesecretario. El secretario y los vicesecretarios podrán o no ser consejeros.

2. El secretario, además de las funciones asignadas por la ley y los estatutos sociales o el reglamento del consejo de administración, debe desempeñar las siguientes:

a) Conservar la documentación del consejo de administración, dejar constancia en los libros de actas del desarrollo de las sesiones y dar fe de su contenido y de las resoluciones adoptadas.

b) Velar por que las actuaciones del consejo de administración se ajusten a la normativa aplicable y sean conformes con los estatutos sociales y demás normativa interna.

c) Asistir al presidente para que los consejeros reciban la información relevante para el ejercicio de su función con la antelación suficiente y en el formato adecuado.

Artículo 529 nonies. *Evaluación del desempeño.*

1. El consejo de administración deberá realizar una evaluación anual de su funcionamiento y el de sus comisiones y proponer, sobre la base de su resultado, un plan de acción que corrija las deficiencias detectadas.

2. El resultado de la evaluación se consignará en el acta de la sesión o se incorporará a ésta como anejo.

Artículo 529 decies. *Nombramiento y reelección de consejeros.*

1. Los miembros del consejo de administración de una sociedad cotizada serán nombrados por la junta general de accionistas o, en caso de vacante anticipada, por el propio consejo por cooptación.

2. La cooptación en las sociedades cotizadas se regirá por lo establecido en esta Ley, con las siguientes excepciones:

a) El administrador designado por el consejo no tendrá que ser, necesariamente, accionista de la sociedad.

b) De producirse la vacante una vez convocada la junta general y antes de su celebración, el consejo de administración podrá designar un consejero hasta la celebración de la siguiente junta general.

3. En las sociedades anónimas cotizadas no procederá la designación de suplentes.

4. La propuesta de nombramiento o reelección de los miembros del consejo de administración corresponde a la comisión de nombramientos y retribuciones, si se trata de consejeros independientes, y al propio consejo, en los demás casos.

5. La propuesta deberá ir acompañada en todo caso de un informe justificativo del consejo en el que se valore la competencia, experiencia y méritos del candidato propuesto, que se unirá al acta de la junta general o del propio consejo.

6. La propuesta de nombramiento o reelección de cualquier consejero no independiente deberá ir precedida, además, de informe de la comisión de nombramientos y retribuciones.

Artículo 529 undecies. *Duración del cargo.*

1. La duración del mandato de los consejeros de una sociedad cotizada será la que determinen los estatutos sociales, sin que en ningún caso exceda de cuatro años.

2. Los consejeros podrán ser reelegidos para el cargo, una o varias veces, por periodos de igual duración máxima.

Artículo 529 duodecies. *Categorías de consejeros.*

1. Son consejeros ejecutivos aquellos que desempeñen funciones de dirección en la sociedad o su grupo, cualquiera que sea el vínculo jurídico que mantengan con ella. No obstante, los consejeros que sean altos directivos o consejeros de sociedades

pertenecientes al grupo de la entidad dominante de la sociedad tendrán en esta la consideración de dominicales.

Cuando un consejero desempeñe funciones de dirección y, al mismo tiempo, sea o represente a un accionista significativo o que esté representado en el consejo de administración, se considerará como ejecutivo.

2. Son consejeros no ejecutivos todos los restantes consejeros de la sociedad, pudiendo ser dominicales, independientes u otros externos.

3. Se considerarán consejeros dominicales aquellos que posean una participación accionarial igual o superior a la que se considere legalmente como significativa o que hubieran sido designados por su condición de accionistas, aunque su participación accionarial no alcance dicha cuantía, así como quienes representen a accionistas de los anteriormente señalados.

4. Se considerarán consejeros independientes aquellos que, designados en atención a sus condiciones personales y profesionales, puedan desempeñar sus funciones sin verse condicionados por relaciones con la sociedad o su grupo, sus accionistas significativos o sus directivos.

No podrán ser considerados en ningún caso como consejeros independientes quienes se encuentren en cualquiera de las siguientes situaciones:

a) Quienes hayan sido empleados o consejeros ejecutivos de sociedades del grupo, salvo que hubieran transcurrido 3 ó 5 años, respectivamente, desde el cese en esa relación.

b) Quienes perciban de la sociedad, o de su mismo grupo, cualquier cantidad o beneficio por un concepto distinto de la remuneración de consejero, salvo que no sea significativa para el consejero.

A efectos de lo dispuesto en esta letra no se tendrán en cuenta los dividendos ni los complementos de pensiones que reciba el consejero en razón de su anterior relación profesional o laboral, siempre que tales complementos tengan carácter incondicional y, en consecuencia, la sociedad que los satisfaga no pueda de forma discrecional suspender, modificar o revocar su devengo sin que medie incumplimiento de sus obligaciones.

c) Quienes sean o hayan sido durante los últimos 3 años socios del auditor externo o responsable del informe de auditoría, ya se trate de la auditoría durante dicho período de la sociedad cotizada o de cualquier otra sociedad de su grupo.

d) Quienes sean consejeros ejecutivos o altos directivos de otra sociedad distinta en la que algún consejero ejecutivo o alto directivo de la sociedad sea consejero externo.

e) Quienes mantengan, o hayan mantenido durante el último año, una relación de negocios significativa con la sociedad o con cualquier sociedad de su grupo, ya sea en nombre propio o como accionista significativo, consejero o alto directivo de una entidad que mantenga o hubiera mantenido dicha relación.

Se considerarán relaciones de negocios la de proveedor de bienes o servicios, incluidos los financieros, y la de asesor o consultor.

f) Quienes sean accionistas significativos, consejeros ejecutivos o altos directivos de una entidad que reciba, o haya recibido durante los últimos 3 años, donaciones de la sociedad o de su grupo.

No se considerarán incluidos en esta letra quienes sean meros patronos de una fundación que reciba donaciones.

g) Quienes sean cónyuges, personas ligadas por análoga relación de afectividad o parientes hasta de segundo grado de un consejero ejecutivo o alto directivo de la sociedad.

h) Quienes no hayan sido propuestos, ya sea para su nombramiento o renovación por la comisión de nombramientos.

i) Quienes hayan sido consejeros durante un período continuado superior a 12 años.

j) Quienes se encuentren respecto de algún accionista significativo o representado en el consejo en alguno de los supuestos señalados en las letras a), e), f) o g) anteriores. En el caso de la relación de parentesco señalada en la letra g), la limitación se aplicará no solo respecto al accionista, sino también respecto a sus consejeros dominicales en la sociedad participada.

Los consejeros dominicales que pierdan tal condición como consecuencia de la venta de su participación por el accionista al que representaban solo podrán ser reelegidos como

consejeros independientes cuando el accionista al que representaran hasta ese momento hubiera vendido la totalidad de sus acciones en la sociedad.

Un consejero que posea una participación accionarial en la sociedad podrá tener la condición de independiente, siempre que satisfaga todas las condiciones establecidas en este artículo y, además, su participación no sea significativa.

5. Los estatutos sociales y el reglamento del consejo de administración podrán prever, a estos efectos, otras situaciones de incompatibilidad distintas de las previstas en el apartado anterior o someter la consideración como independiente de un consejero a condiciones más estrictas que las establecidas en este artículo.

6. A efectos de su inscripción en el Registro Mercantil, el acuerdo de la junta general o del consejo deberá contener la categoría del consejero, siendo dicha mención suficiente para su inscripción y sin que el registrador mercantil pueda entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos para la adscripción a la referida categoría. En todo caso, una asignación incorrecta de la categoría de consejero no afectará a la validez de los acuerdos adoptados por el consejo de administración.

Artículo 529 terdecies. *Comisiones del consejo de administración.*

1. El consejo de administración podrá constituir en su seno comisiones especializadas, determinando su composición, designando a sus miembros y estableciendo las funciones que asume cada una de ellas.

2. No obstante lo anterior, el consejo de administración deberá constituir, al menos, una comisión de auditoría y una comisión, o dos comisiones separadas, de nombramientos y retribuciones, con la composición y las funciones mínimas que se indican en esta Ley.

3. Las actas de las comisiones deberán estar a disposición de todos los miembros del consejo de administración.

Artículo 529 quaterdecies. *Comisión de auditoría.*

1. La comisión de auditoría estará compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración, la mayoría de los cuales, al menos, deberán ser consejeros independientes y uno de ellos será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

En su conjunto, los miembros de la comisión tendrán los conocimientos técnicos pertinentes en relación con el sector de actividad al que pertenezca la entidad auditada.

2. El presidente de la comisión de auditoría será designado de entre los consejeros independientes que formen parte de ella y deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese.

3. Los Estatutos de la sociedad o el Reglamento del consejo de administración, de conformidad con lo que en aquellos se disponga, establecerán el número de miembros y regularán el funcionamiento de la comisión, debiendo favorecer la independencia en el ejercicio de sus funciones.

4. Sin perjuicio de las demás funciones que le atribuyan los Estatutos sociales o de conformidad con ellos, el Reglamento del consejo de administración, la comisión de auditoría tendrá, como mínimo, las siguientes:

a) Informar a la junta general de accionistas sobre las cuestiones que se planteen en relación con aquellas materias que sean competencia de la comisión y, en particular, sobre el resultado de la auditoría explicando cómo esta ha contribuido a la integridad de la información financiera y la función que la comisión ha desempeñado en ese proceso.

b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría, todo ello sin quebrantar su independencia. A tales efectos, y en su caso, podrán presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración y el correspondiente plazo para su seguimiento.

c) Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva y presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración, dirigidas a salvaguardar su integridad.

d) Elevar al consejo de administración las propuestas de selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor de cuentas, responsabilizándose del proceso de selección, de conformidad con lo previsto en los artículos 16, apartados 2, 3 y 5, y 17.5 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, así como las condiciones de su contratación y recabar regularmente de él información sobre el plan de auditoría y su ejecución, además de preservar su independencia en el ejercicio de sus funciones.

e) Establecer las oportunas relaciones con el auditor externo para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan suponer amenaza para su independencia, para su examen por la comisión, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, y, cuando proceda, la autorización de los servicios distintos de los prohibidos, en los términos contemplados en los artículos 5, apartado 4, y 6.2.b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y en lo previsto en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, sobre el régimen de independencia, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores externos la declaración de su independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a esta directa o indirectamente, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor externo o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

f) Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Este informe deberá contener, en todo caso, la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a que hace referencia la letra anterior, individualmente considerados y en su conjunto, distintos de la auditoría legal y en relación con el régimen de independencia o con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

g) Informar sobre las operaciones vinculadas que deba aprobar la junta general o el consejo de administración y supervisar el procedimiento interno que tenga establecido la compañía para aquellas cuya aprobación haya sido delegada.

h) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la ley, los estatutos sociales y en el reglamento del consejo y en particular, sobre:

1.º La información financiera y el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, la información no financiera preceptiva que la sociedad deba hacer pública periódicamente; y

2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

La comisión de auditoría no ejercerá las funciones previstas en esta letra h) o en la anterior cuando estén atribuidas estatutariamente a otra comisión y esta satisfaga los requisitos de composición previstos en el apartado 1 del presente artículo.

5. Lo establecido en las letras d), e) y f) del apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

Artículo 529 quince. *Comisión de nombramientos y retribuciones.*

1. La comisión de nombramientos y retribuciones estará compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración, dos de los cuales, al menos, deberán ser consejeros independientes. El presidente de la comisión será designado de entre los consejeros independientes que formen parte de ella.

2. Los estatutos de la sociedad o el reglamento del consejo de administración, de conformidad con lo que en aquellos se disponga, establecerán el número de miembros y regularán el funcionamiento de la comisión, debiendo favorecer la independencia en el ejercicio de sus funciones.

3. Sin perjuicio de las demás funciones que le atribuya la ley, los estatutos sociales o, de conformidad con ellos, el reglamento del consejo de administración, la comisión de nombramientos y retribuciones tendrá, como mínimo, las siguientes:

a) Evaluar las competencias, conocimientos y experiencia necesarios en el consejo de administración. A estos efectos, definirá las funciones y aptitudes necesarias en los candidatos que deban cubrir cada vacante y evaluará el tiempo y dedicación precisos para que puedan desempeñar eficazmente su cometido.

b) Establecer un objetivo de representación para el sexo menos representado en el consejo de administración y elaborar orientaciones sobre cómo alcanzar dicho objetivo.

c) Elevar al consejo de administración las propuestas de nombramiento de consejeros independientes para su designación por cooptación o para su sometimiento a la decisión de la junta general de accionistas, así como las propuestas para la reelección o separación de dichos consejeros por la junta general de accionistas.

d) Informar las propuestas de nombramiento de los restantes consejeros para su designación por cooptación o para su sometimiento a la decisión de la junta general de accionistas, así como las propuestas para su reelección o separación por la junta general de accionistas.

e) Informar las propuestas de nombramiento y separación de altos directivos y las condiciones básicas de sus contratos.

f) Examinar y organizar la sucesión del presidente del consejo de administración y del primer ejecutivo de la sociedad y, en su caso, formular propuestas al consejo de administración para que dicha sucesión se produzca de forma ordenada y planificada.

g) Proponer al consejo de administración la política de retribuciones de los consejeros y de los directores generales o de quienes desarrollen sus funciones de alta dirección bajo la dependencia directa del consejo, de comisiones ejecutivas o de consejeros delegados, así como la retribución individual y las demás condiciones contractuales de los consejeros ejecutivos, velando por su observancia.

4. Lo dispuesto en este artículo se aplicará en lo que proceda en el caso de que los estatutos o el reglamento del consejo de administración opten por establecer separadamente una comisión de nombramientos y otra de retribuciones.

Sección 3.^a Especialidades de la remuneración de los Consejeros

Artículo 529 sexdecies. *Carácter remunerado.*

Salvo disposición contraria de los estatutos, el cargo de consejero de sociedad cotizada será retribuido.

Artículo 529 septdecies. *Remuneración de los consejeros por su condición de tal.*

1. La remuneración de las funciones que están llamados a desarrollar los consejeros en su condición de tales, como miembros del órgano colegiado o sus comisiones, deberá ajustarse al sistema de remuneración previsto estatutariamente conforme dispone el artículo 217 y a la política de remuneraciones aprobada con arreglo a lo previsto en el artículo 529 novodecies.

2. La política de remuneraciones establecerá cuando menos el importe máximo de la remuneración anual a satisfacer al conjunto de los consejeros en su condición de tales y los criterios para su distribución en atención a las funciones y responsabilidades atribuidas a cada uno de ellos.

3. Corresponde al consejo de administración la fijación individual de la remuneración de cada consejero en su condición de tal dentro del marco estatutario y de la política de remuneraciones, previo informe de la comisión de nombramientos y retribuciones.

Artículo 529 octodecies. *Remuneración de los consejeros por el desempeño de funciones ejecutivas.*

1. La remuneración de las funciones ejecutivas de los consejeros delegados y demás consejeros a los que se atribuyan funciones de esa índole en virtud de otros títulos deberá ajustarse a los estatutos y, en todo caso, a la política de remuneraciones aprobada con arreglo a lo previsto en el artículo 529 novodecies y a los contratos aprobados conforme a lo establecido en el artículo 249.

2. La política de remuneraciones establecerá cuando menos la cuantía de la retribución fija anual correspondiente a los consejeros por el desempeño de sus funciones ejecutivas y demás previsiones a que se refiere el artículo siguiente.

3. Corresponde al consejo de administración la determinación individual de la remuneración de cada consejero por el desempeño de las funciones ejecutivas que tenga atribuidas dentro del marco de la política de remuneraciones y de conformidad con lo previsto en su contrato, previo informe de la comisión de nombramientos y retribuciones.

Artículo 529 novodecies. *Aprobación de la política de remuneraciones de los consejeros.*

1. La política de remuneraciones de los consejeros deberá ajustarse al sistema de remuneración estatutariamente previsto y se aprobará por la junta general de accionistas como punto separado del orden del día, para su aplicación durante un período máximo de tres ejercicios. No obstante, las propuestas de nuevas políticas de remuneraciones de los consejeros deberán ser sometidas a la junta general de accionistas con anterioridad a la finalización del último ejercicio de aplicación de la anterior, pudiendo la junta general determinar que la nueva política sea de aplicación desde la fecha misma de aprobación y durante los tres ejercicios siguientes. Cualquier modificación o sustitución de la misma durante dicho plazo requerirá la previa aprobación de la junta general de accionistas conforme al procedimiento establecido para su aprobación.

2. La política de remuneraciones, junto con la fecha y el resultado de la votación, será accesible en la página web de la sociedad de forma gratuita desde su aprobación y al menos mientras sea aplicable.

3. La política de remuneraciones deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) deberá contribuir a la estrategia empresarial y a los intereses y la sostenibilidad a largo plazo de la sociedad y explicar de qué modo lo hace.

b) resultará clara y comprensible y describirá los distintos componentes de la remuneración fija y variable, incluidas todas las bonificaciones y otras prestaciones en cualquiera de sus formas, que pueden ser concedidas a los consejeros, indicando su proporción relativa.

c) expondrá de qué forma se han tenido en cuenta las condiciones de retribución y empleo de los trabajadores de la sociedad al fijar la política de remuneraciones.

d) cuando una sociedad conceda remuneración variable, la política de remuneraciones establecerá criterios claros, completos y variados para esa concesión y señalará los criterios de rendimiento financiero y no financiero, incluidos, en su caso, los relativos a la responsabilidad social de las empresas, explicando la forma en que contribuyen a la consecución de los objetivos establecidos en la letra a), y los métodos que deben aplicarse para determinar en qué medida se han cumplido los criterios de rendimiento.

e) informará sobre cualquier período de diferimiento y sobre la posibilidad que tenga la sociedad de exigir la devolución de la remuneración variable.

f) cuando la sociedad conceda remuneración basada en acciones, la política especificará los períodos de devengo, así como, en su caso, la retención de las acciones tras la consolidación, y explicará la forma en que dicha remuneración contribuye a la consecución de los objetivos establecidos en la letra a).

g) señalará la duración de los contratos o acuerdos con los consejeros, los plazos de preaviso aplicables, las principales características de los sistemas de pensión complementaria o jubilación anticipada, las condiciones de terminación y los pagos vinculados a esta.

h) explicará el proceso de toma de decisiones que se ha seguido para su determinación, revisión y aplicación, incluidas las medidas destinadas a evitar o gestionar los conflictos de intereses y, en su caso, la función de la comisión de nombramientos y retribuciones y de las demás comisiones que hubieran podido intervenir.

i) en caso de revisión de la política, se describirán y explicarán todos los cambios significativos y cómo se han tenido en cuenta las votaciones realizadas y los puntos de vista recibidos de los accionistas sobre la política y los informes anuales de remuneraciones de consejeros desde la fecha de la votación más reciente que haya tenido lugar sobre la política de remuneraciones en la junta general de accionistas.

4. La propuesta de la política de remuneraciones del consejo de administración será motivada y deberá acompañarse de un informe específico de la comisión de nombramientos y retribuciones. Ambos documentos se pondrán a disposición de los accionistas en la página web de la sociedad desde la convocatoria de la junta general, quienes podrán solicitar además su entrega o envío gratuito. El anuncio de la convocatoria de la junta general hará mención de este derecho.

5. Cualquier remuneración que perciban los consejeros por el ejercicio o terminación de su cargo y por el desempeño de funciones ejecutivas será acorde con la política de remuneraciones de los consejeros vigente en cada momento, salvo las remuneraciones que expresamente haya aprobado la junta general de accionistas.

6. Las sociedades podrán aplicar excepciones temporales a la política de remuneraciones, siempre que en dicha política consten el procedimiento a utilizar y las condiciones en las que se puede recurrir a esas excepciones y se especifiquen los componentes de la política que puedan ser objeto de excepción.

Las circunstancias excepcionales mencionadas en este apartado solo cubrirán situaciones en las que la excepción de la política de remuneraciones sea necesaria para servir a los intereses a largo plazo y la sostenibilidad de la sociedad en su conjunto o para asegurar su viabilidad.

7. Sin perjuicio de lo que establece el apartado 1 de este artículo:

a) si la propuesta de una nueva política de remuneraciones es rechazada por la junta general de accionistas, la sociedad continuará remunerando a sus consejeros de conformidad con la política de remuneraciones en vigor en la fecha de celebración de la junta general y deberá someter a aprobación de la siguiente junta general ordinaria de accionistas una nueva propuesta de política de remuneraciones; y

b) si el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros es rechazado en la votación consultiva de la junta general ordinaria, la sociedad solo podrá seguir aplicando la política de remuneraciones en vigor en la fecha de celebración de la junta general hasta la siguiente junta general ordinaria.

CAPÍTULO VII BIS

Operaciones vinculadas

Artículo 529 vicies. *Definición de operaciones vinculadas.*

1. A los efectos de lo establecido en este Capítulo, se entenderán por operaciones vinculadas aquellas realizadas por la sociedad o sus sociedades dependientes con consejeros, con accionistas titulares de un 10 % o más de los derechos de voto o representados en el consejo de administración de la sociedad, o con cualesquiera otras personas que deban considerarse partes vinculadas con arreglo a las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

2. Como excepción a lo previsto en el apartado anterior, no tendrán la consideración de operaciones vinculadas:

a) Las operaciones realizadas entre la sociedad y sus sociedades dependientes íntegramente participadas, directa o indirectamente, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 231 bis.

b) La aprobación por el consejo de los términos y condiciones del contrato a suscribir entre la sociedad y cualquier consejero que vaya a desempeñar funciones ejecutivas, incluyendo el consejero delegado, o altos directivos, así como la determinación por el consejo de los importes o retribuciones concretas a abonar en virtud de dichos contratos, sin perjuicio del deber de abstención del consejero afectado previsto en el artículo 249.3.

c) Las operaciones celebradas por entidades de crédito basándose en medidas destinadas a la salvaguardia de su estabilidad, adoptadas por la autoridad competente responsable de la supervisión prudencial en el sentido del Derecho de la Unión Europea.

3. Tampoco tendrán la consideración de operaciones con partes vinculadas las que realice una sociedad con sus sociedades dependientes o participadas, siempre que ninguna otra parte vinculada a la sociedad tenga intereses en dichas entidades dependientes o participadas.

Artículo 529 unvicies. *Publicación de información sobre operaciones vinculadas.*

1. Las sociedades deberán anunciar públicamente, a más tardar en el momento de su celebración, las operaciones vinculadas que realice esta o sociedades de su grupo y que alcancen o superen:

- a) el 5 por ciento del total de las partidas del activo o
- b) el 2,5 por ciento del importe anual de la cifra anual de negocios.

2. El anuncio deberá insertarse en un lugar fácilmente accesible de la página web de la sociedad y será comunicado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores para su difusión pública.

3. El anuncio deberá acompañarse del informe de la comisión de auditoría a que hace referencia el artículo 529 duovicies.3 y deberá incluir, como mínimo, la siguiente información:

- a) información sobre la naturaleza de la operación y de la relación con la parte vinculada,
- b) la identidad de la parte vinculada,
- c) la fecha y el valor o importe de la contraprestación de la operación y
- d) aquella otra información necesaria para valorar si esta es justa y razonable desde el punto de vista de la sociedad y de los accionistas que no sean partes vinculadas.

4. Lo previsto en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de las normas sobre difusión pública de la información privilegiada establecidas en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Artículo 529 duovicies. *Aprobación de las operaciones vinculadas.*

1. La competencia para aprobar las operaciones vinculadas cuyo importe o valor sea igual o superior al 10 % del total de las partidas del activo según el último balance anual aprobado por la sociedad corresponderá a la junta general de accionistas. Cuando la junta general esté llamada a pronunciarse sobre una operación vinculada, el accionista afectado estará privado del derecho de voto, salvo en los casos en que la propuesta de acuerdo haya sido aprobada por el consejo de administración sin el voto en contra de la mayoría de los consejeros independientes. No obstante, cuando proceda, será de aplicación la regla de la inversión de la carga de la prueba prevista en el artículo 190.3.

2. La competencia para aprobar el resto de las operaciones vinculadas corresponderá al consejo de administración, que no podrá delegarla. El consejero afectado o el que represente o esté vinculado al accionista afectado, deberá abstenerse de participar en la deliberación y votación del acuerdo correspondiente de conformidad con el artículo 228.c). No obstante, no deberán abstenerse los consejeros que representen o estén vinculados a la sociedad matriz en el órgano de administración de la sociedad cotizada dependiente, sin perjuicio de que, en tales casos, si su voto ha sido decisivo para la adopción del acuerdo, será de aplicación la regla de inversión de la carga de la prueba en términos análogos a los previstos en el artículo 190.3.

3. La aprobación por la junta o por el consejo de una operación vinculada deberá ser objeto de informe previo de la comisión de auditoría. En su informe, la comisión deberá evaluar si la operación es justa y razonable desde el punto de vista de la sociedad y, en su caso, de los accionistas distintos de la parte vinculada, y dar cuenta de los presupuestos en que se basa la evaluación y de los métodos utilizados. En la elaboración del informe no podrán participar los consejeros afectados.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, el consejo de administración podrá delegar la aprobación de las siguientes operaciones vinculadas:

- a) operaciones entre sociedades que formen parte del mismo grupo que se realicen en el ámbito de la gestión ordinaria y en condiciones de mercado;

b) operaciones que se concierten en virtud de contratos cuyas condiciones estandarizadas se apliquen en masa a un elevado número de clientes, se realicen a precios o tarifas establecidos con carácter general por quien actúe como suministrador del bien o servicio de que se trate, y cuya cuantía no supere el 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la sociedad.

La aprobación de las operaciones vinculadas a que se refiere este apartado 4 no requerirá de informe previo de la comisión de auditoría. No obstante, el consejo de administración deberá establecer en relación con ellas un procedimiento interno de información y control periódico, en el que deberá intervenir la comisión de auditoría y que verificará la equidad y transparencia de dichas operaciones y, en su caso, el cumplimiento de los criterios legales aplicables a las anteriores excepciones.

Artículo 529 tervicies. *Reglas de cálculo.*

1. Las operaciones vinculadas que se hayan celebrado con la misma contraparte en los últimos doce meses se agregarán para determinar el valor total a efectos de lo previsto en las normas aplicables contenidas en la presente Ley.

2. Las referencias realizadas en este capítulo al total de las partidas del activo o cifra anual de negocios se entenderán realizadas a los valores reflejados en las últimas cuentas anuales consolidadas o, en su defecto, a las últimas cuentas anuales individuales de la sociedad cotizada aprobadas por la junta general.

CAPÍTULO VIII

Pactos parasociales sujetos a publicidad

Artículo 530. *Pactos parasociales en sociedad cotizada.*

1. A los efectos de lo dispuesto en este capítulo, se entienden por pactos parasociales aquellos pactos que incluyan la regulación del ejercicio del derecho de voto en las juntas generales o que restrinjan o condicionen la libre transmisibilidad de las acciones en las sociedades anónimas cotizadas.

2. Lo dispuesto en este título se aplicará también a los supuestos de pactos que con el mismo objeto se refieran a obligaciones convertibles o canjeables emitidas por una sociedad anónima cotizada.

Artículo 531. *Publicidad de los pactos parasociales.*

1. La celebración, prórroga o modificación de un pacto parasocial que tenga por objeto el ejercicio del derecho de voto en las juntas generales o que restrinja o condicione la libre transmisibilidad de las acciones o de obligaciones convertibles o canjeables en las sociedades anónimas cotizadas habrá de ser comunicada con carácter inmediato a la propia sociedad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

A la comunicación se acompañará copia de las cláusulas del documento en el que conste, que afecten al derecho de voto o que restrinjan o condicionen la libre transmisibilidad de las acciones o de las obligaciones convertibles o canjeables.

2. Una vez efectuada cualquiera de estas comunicaciones, el documento en el que conste el pacto parasocial deberá ser depositado en el Registro Mercantil en el que la sociedad esté inscrita.

3. El pacto parasocial deberá publicarse como hecho relevante.

Artículo 532. *Legitimación para publicidad de los pactos parasociales.*

1. Cualquiera de los firmantes del pacto parasocial estará legitimado para realizar las comunicaciones y el depósito a los que se refiere el artículo anterior, incluso aunque el propio pacto prevea su realización por alguno de ellos o un tercero.

2. En casos de usufructo y prenda de acciones, la legitimación corresponderá a quien tenga el derecho de voto.

Artículo 533. *Efectos de la falta de publicidad de los pactos parasociales.*

En tanto no tengan lugar las comunicaciones, el depósito y la publicación como hecho relevante, el pacto parasocial no producirá efecto alguno en cuanto a las referidas materias.

Artículo 534. *Pactos parasociales entre socios de sociedad que ejerza el control sobre una sociedad cotizada.*

Lo dispuesto en los artículos anteriores será de aplicación a los pactos parasociales entre socios o miembros de una entidad que ejerza el control sobre una sociedad cotizada.

Artículo 535. *Dispensa temporal del deber de publicidad.*

Cuando la publicidad pueda ocasionar un grave daño a la sociedad, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a solicitud de los interesados, podrá acordar, mediante resolución motivada, que no se dé publicidad alguna a un pacto parasocial que le haya sido comunicado, o a parte de él, y dispensar de la comunicación de dicho pacto a la propia sociedad, del depósito en el Registro Mercantil del documento en que conste y de la publicación como hecho relevante, determinando el tiempo en que puede mantenerse en secreto entre los interesados.

CAPÍTULO VIII BIS

Especialidades de las Sociedades Cotizadas con Propósito para la Adquisición

Artículo 535 bis. *Sociedad cotizada con propósito para la adquisición.*

1. Se entenderá por sociedad cotizada con propósito para la adquisición aquella que se constituya con el objeto de adquirir la totalidad o una participación en el capital de otra sociedad o sociedades cotizadas o no cotizadas, ya sea directa o indirectamente, a título de compraventa, fusión, escisión, aportación no dineraria, cesión global de activos y pasivos u otras operaciones análogas y cuyas únicas actividades hasta ese momento sean la oferta pública de valores inicial, la solicitud a admisión a negociación y las conducentes a la adquisición que, en su caso, sea aprobada por la Junta General de accionistas.

2. Los fondos obtenidos en la oferta pública de valores se inmovilizarán en una cuenta abierta en una entidad de crédito a nombre de la sociedad cotizada con propósito para la adquisición.

3. Las sociedades cotizadas con propósito para la adquisición deberán incluir en la denominación social la indicación «Sociedad cotizada con Propósito para la Adquisición», o su abreviatura, «SPAC, S.A.», hasta que se formalice la adquisición que sea aprobada.

4. Los estatutos sociales de la sociedad cotizada con propósito para la adquisición deberán contemplar un plazo de 36 meses como máximo para la formalización del acuerdo de adquisición. Este plazo podrá ser ampliado, hasta un máximo de 18 meses adicionales, mediante decisión de la Junta General de Accionistas con los mismos requisitos exigibles a una modificación estatutaria.

5. Las especialidades previstas en este Capítulo se aplicarán también a las sociedades cotizadas con propósito para la adquisición que tengan valores admitidos a negociación en sistemas multilaterales de negociación.

6. Dejarán de aplicarse las especialidades del presente capítulo una vez formalizada la adquisición o inscrita la fusión.

Artículo 535 ter. *Mecanismos de reembolso de los accionistas.*

1. Las sociedades cotizadas con propósito para la adquisición deberán incorporar al menos uno de los siguientes mecanismos de reembolso de los accionistas, salvo que se comprometan a realizar la reducción de capital social prevista en el apartado 3:

a) La introducción de un derecho estatutario de separación una vez que la sociedad cotizada con propósito para la adquisición anuncie la adquisición o fusión proyectada, con independencia del sentido del voto del accionista en la junta correspondiente y sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 346.1 a) de la Ley.

b) La emisión de acciones rescatables, sin que resulte de aplicación el límite máximo y las previsiones establecidas, respectivamente, en el artículo 500 y 501 de la Ley. El rescate se podrá ejercer en el plazo que prevea la sociedad, a solicitud de los accionistas que lo fueran en la fecha establecida al efecto, hayan votado o no a favor de la propuesta de adquisición.

2. El valor de reembolso de las acciones, ya se configure como derecho de separación o como acciones rescatables, será la parte alícuota del importe efectivo inmovilizado en la cuenta transitoria a la que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

3. La sociedad cotizada con propósito especial para la adquisición también podrá llevar a cabo una reducción de capital mediante la adquisición de sus propias acciones para su amortización como mecanismo de reembolso, en los términos previstos en el artículo 535 quater 3.

Artículo 535 quater. *Especialidades de las sociedades cotizadas con propósito especial para la adquisición en relación con las ofertas públicas de adquisición.*

1. Si, como consecuencia de la adquisición aprobada, algún accionista alcanza, directa o indirectamente, una participación de control de la sociedad resultante, tal y como este se define en el artículo 4 del Real Decreto 1066/2007, de 27 de julio, sobre el régimen de las ofertas públicas de adquisición, dicho accionista estará exceptuado de la obligación de formular una oferta pública de adquisición.

2. Si, como consecuencia del mecanismo de reembolso que se configure, algún accionista de la sociedad cotizada con propósito para la adquisición alcanza directa o indirectamente una participación de control de dicha sociedad, tal y como se define en el artículo 4 del Real Decreto 1066/2007, de 27 de julio, dicho accionista estará exceptuado de la obligación de formular una oferta pública de adquisición.

3. Si la sociedad cotizada con propósito especial para la adquisición llevase a cabo, como mecanismo de reembolso, una reducción de capital mediante la adquisición de sus propias acciones para su amortización, la oferta a la que hacen referencia los artículos 338 de la presente ley y 12 del Real Decreto 1066/2007, de 27 de julio incluirá las siguientes previsiones:

a) El precio de la oferta pública de adquisición será el importe equivalente a la parte alícuota del importe efectivo inmovilizado en la cuenta transitoria a la que se refiere el apartado 2 del artículo 535 bis anterior en el momento del ejercicio del derecho de reembolso.

b) La sociedad podrá, en lugar de amortizar las acciones adquiridas, aprobar su entrega en canje a los accionistas de la sociedad adquirida como contraprestación total o parcial de la adquisición.

c) Siempre que la sociedad haya limitado sus actividades a la oferta de acciones y las conducentes a la adquisición o fusión según se prevé en el artículo 535 bis, no existirá derecho de oposición de acreedores.

Este apartado será de aplicación exclusivamente a las reducciones de capital mediante la adquisición de sus propias acciones para su amortización llevadas a cabo como mecanismo de reembolso de los accionistas antes o en el marco de la adquisición o fusión.

4. Las excepciones de los apartados 1 y 2 anteriores se aplicarán automáticamente y no requerirán un acuerdo al efecto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Artículo 535 quinquies. *Otras especialidades de las sociedades cotizadas con propósito especial para la adquisición.*

1. No será de aplicación a las sociedades cotizadas con propósito especial para la adquisición el límite máximo de la autocartera contemplado en el artículo 509 de esta ley, siempre que la adquisición de acciones propias por la sociedad se lleve a cabo como mecanismo de reembolso de los accionistas una vez determinada la sociedad a adquirir, en los términos previstos en el artículo 535 quater 3.

2. En las operaciones de fusión en las que resulten de aplicación las excepciones a la obligación de publicar un folleto contempladas en el artículo 1, apartado 4, letra g), y

apartado 5, letra f) del Reglamento (UE) 2017/1129 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores en un mercado regulado, la CNMV, atendiendo a la naturaleza y complejidad de la operación, podrá exigir su elaboración.

CAPÍTULO IX

La información societaria

Sección 1.^a Especialidades de las cuentas anuales

Subsección 1.^a Cuentas anuales

Artículo 536. *Prohibición de cuentas abreviadas.*

Las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, no podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados ni cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas.

Subsección 2.^a Especialidades de la memoria

Artículo 537. *Deber de información complementaria.*

Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea y que, de acuerdo con la normativa en vigor publiquen únicamente cuentas anuales individuales, estarán obligadas a informar en la memoria de las principales variaciones que se originarían en el patrimonio neto y en la cuenta de pérdidas y ganancias si se hubieran aplicado las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, indicando los criterios de valoración que hayan aplicado.

Subsección 3.^a Especialidades del informe de gestión

Artículo 538. *Inclusión del informe de gobierno corporativo y de remuneraciones en el informe de gestión.*

Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo. Las sociedades anónimas cotizadas deberán incluir, junto con aquel, asimismo, el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros.

Sección 2.^a Los instrumentos especiales de información

Artículo 539. *Instrumentos especiales de información.*

1. Las sociedades anónimas cotizadas deberán cumplir los deberes de información por cualquier medio técnico, informático o telemático, sin perjuicio del derecho de los accionistas a solicitar la información en forma impresa.

2. Las sociedades anónimas cotizadas deberán disponer de una página web para atender el ejercicio, por parte de los accionistas, del derecho de información, y para difundir la información relevante exigida por la legislación sobre el mercado de valores. Asimismo, las sociedades anónimas cotizadas publicarán en dicha página web el periodo medio de pago a sus proveedores, y, en su caso, las medidas a que se refiere el último párrafo del artículo 262.1.

En la página web de la sociedad se habilitará un foro electrónico de accionistas, al que podrán acceder con las debidas garantías tanto los accionistas individuales como las asociaciones voluntarias que puedan constituir, con el fin de facilitar su comunicación con carácter previo a la celebración de las juntas generales. En el foro podrán publicarse

propuestas que pretendan presentarse como complemento del orden del día anunciado en la convocatoria, solicitudes de adhesión a tales propuestas, iniciativas para alcanzar el porcentaje suficiente para ejercer un derecho de minoría previsto en la Ley, así como ofertas o peticiones de representación voluntaria.

3. Al consejo de administración corresponde establecer el contenido de la información a facilitar en la página web, de conformidad con lo que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda o, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

4. Los accionistas de cada sociedad cotizada podrán constituir asociaciones específicas y voluntarias para ejercer la representación de los accionistas en las juntas de sociedades cotizadas y los demás derechos reconocidos en esta Ley. A estos efectos, las asociaciones deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Tendrán como objeto exclusivo la defensa de los intereses de los accionistas, evitando incurrir en situaciones de conflicto de interés que puedan resultar contrarias a dicho objeto.

b) Estarán integradas, al menos, por cien personas, no pudiendo formar parte de ellas los accionistas con una participación superior al 0,5 por ciento del capital con derecho de voto de la sociedad.

c) Estarán constituidas mediante escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio de la sociedad cotizada y, a los meros efectos de publicidad, en un registro especial habilitado al efecto en la Comisión Nacional del Mercado de Valores. En la escritura de constitución se fijarán las normas de organización y funcionamiento de la asociación.

d) Llevarán una contabilidad conforme a lo establecido en el Código de Comercio para las sociedades mercantiles y someterán sus cuentas anuales a auditoría de cuentas. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio anterior por la asamblea de los miembros de la asociación, esta deberá depositar en el Registro Mercantil un ejemplar de dichas cuentas, junto con el correspondiente informe de auditoría, y una memoria expresiva de la actividad desarrollada, remitiendo copia de estos documentos a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Como documento anejo a los anteriores, remitirán también a la Comisión Nacional del Mercado de Valores una relación de los miembros de la asociación al día en que hubiere finalizado el ejercicio anterior.

e) Llevarán un registro de las representaciones que les hubieran sido conferidas por accionistas para que les representen en las juntas generales que se celebren, así como de las representaciones con que hubieran concurrido a cada una de las juntas, con expresión de la identidad del accionista representado y del número de acciones con que hubiera concurrido en su nombre. El registro de representaciones estará a disposición de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la entidad emisora.

Las asociaciones de accionistas no podrán recibir, de forma directa o indirecta, cantidad o ventaja patrimonial alguna de la sociedad cotizada.

Reglamentariamente se desarrollarán los requisitos de las asociaciones de accionistas para el ejercicio de los derechos que se les atribuyen en esta Ley, que comprenderán, al menos, los requisitos y límites para su constitución, las bases de su estructura orgánica, las reglas de su funcionamiento y los derechos y obligaciones que les correspondan, especialmente en su relación con la sociedad cotizada, así como el régimen de conflictos de interés que garanticen el adecuado cumplimiento de los fines para los que se constituyen.

5. Asimismo, se faculta al Gobierno y, en su caso, al Ministerio de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para desarrollar las especificaciones técnicas y jurídicas necesarias respecto a lo establecido en este artículo.

Sección 3.^a Informe anual de gobierno corporativo e informe anual sobre remuneraciones de los Consejeros

Artículo 540. *Informe anual de gobierno corporativo.*

1. Las sociedades anónimas cotizadas deberán hacer público con carácter anual un informe de gobierno corporativo.

2. El informe anual de gobierno corporativo será objeto de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, acompañando copia del documento en que conste. La

Comisión Nacional del Mercado de Valores remitirá copia del informe comunicado a las respectivas autoridades de supervisión cuando se trate de sociedades cotizadas que estén dentro de su ámbito de competencias.

3. El informe será objeto de publicación como hecho relevante.

4. El contenido y estructura del informe de gobierno corporativo será determinado por el Ministro de Economía y Competitividad o, con su habilitación expresa, por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Dicho informe deberá ofrecer una explicación detallada de la estructura del sistema de gobierno de la sociedad y de su funcionamiento en la práctica. En todo caso, el contenido mínimo del informe de gobierno corporativo será el siguiente:

a) Estructura de propiedad de la sociedad, que habrá de incluir:

1.º información relativa a los accionistas con participaciones significativas, indicando los porcentajes de participación y las relaciones de índole familiar, comercial, contractual o societaria que existan, así como su representación en el consejo,

2.º información de las participaciones accionariales de los miembros del consejo de administración que deberán comunicar a la sociedad, y de la existencia de los pactos parasociales comunicados a la propia sociedad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y, en su caso, depositados en el Registro Mercantil,

3.º información de los valores que no se negocien en un mercado regulado comunitario, con indicación, en su caso, de las distintas clases de acciones y, para cada clase de acciones, los derechos y obligaciones que confiera, así como el porcentaje del capital social que represente la autocartera de la sociedad y sus variaciones significativas,

4.º información relativa a las normas aplicables a la modificación de los estatutos de la sociedad.

b) Cualquier restricción a la transmisibilidad de valores y cualquier restricción al derecho de voto.

c) Estructura de la administración de la sociedad, que habrá de incluir:

1.º información relativa a la composición, reglas de organización y funcionamiento del consejo de administración y de sus comisiones,

2.º identidad y remuneración de sus miembros, funciones y cargos dentro de la sociedad, sus relaciones con accionistas con participaciones significativas, indicando la existencia de consejeros cruzados o vinculados y los procedimientos de selección, remoción o reelección,

3.º detalle de los cargos de consejero, administrador o director, o representante de los mismos, que desempeñen los consejeros o representantes de consejeros miembros del consejo de administración de la sociedad en otras entidades, se trate o no de sociedades cotizadas.

4.º información sobre las demás actividades retribuidas de los consejeros o representantes de los consejeros miembros del consejo de administración de la sociedad, cualquiera que sea su naturaleza, distintas de las señaladas en el apartado anterior.

5.º información de los poderes de los miembros del consejo de administración y, en particular, los relativos a la posibilidad de emitir o recomprar acciones,

6.º información de los acuerdos significativos que haya celebrado la sociedad y que entren en vigor, sean modificados o concluyan en caso de cambio de control de la sociedad a raíz de una oferta pública de adquisición, y sus efectos, excepto cuando su divulgación resulte seriamente perjudicial para la sociedad. Esta excepción no se aplicará cuando la sociedad esté obligada legalmente a dar publicidad a esta información,

7.º información de los acuerdos entre la sociedad y sus cargos de administración y dirección o empleados que dispongan indemnizaciones cuando éstos dimitan o sean despedidos de forma improcedente o si la relación laboral llega a su fin con motivo de una oferta pública de adquisición.

8.º Una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con el consejo de administración, de dirección y de las comisiones especializadas que se constituyan en su seno, por lo que respecta a cuestiones como la edad, el género, la discapacidad o la formación y experiencia profesional de sus miembros; incluyendo sus objetivos, las medidas adoptadas, la forma en la que se han aplicado, en particular, los procedimientos para

procurar incluir en el consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres y los resultados en el período de presentación de informes, así como las medidas que, en su caso, hubiera acordado respecto de estas cuestiones la comisión de nombramientos.

Asimismo, las sociedades deberán informar si se facilitó información a los accionistas sobre los criterios y los objetivos de diversidad con ocasión de la elección o renovación de los miembros del consejo de administración, de dirección y de las comisiones especializadas constituidas en su seno.

En caso de no aplicarse una política de este tipo, se deberá ofrecer una explicación clara y motivada al respecto.

Las entidades pequeñas y medianas, de acuerdo con la definición contenida en la legislación de auditoría de cuentas, únicamente estarán obligadas a proporcionar información sobre las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado en materia de género.

d) Operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y sus administradores y cargos directivos y operaciones intragrupo.

e) Sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal.

f) Funcionamiento de la junta general, con información relativa al desarrollo de las reuniones que celebre.

g) Grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones.

h) Una descripción de las principales características de los sistemas internos de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera.

5. Sin perjuicio de las sanciones que proceda imponer por la falta de remisión de la documentación o del informe de gobierno corporativo, o la existencia de omisiones o datos engañosos o erróneos, corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores el seguimiento de las reglas de gobierno corporativo, a cuyo efecto podrá recabar cuanta información precise al respecto, así como hacer pública la información que considere relevante sobre su grado efectivo de cumplimiento.

6. Cuando la sociedad cotizada sea una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual, junto al informe anual de gobierno corporativo elaborado por la dirección se acompañará un informe elaborado por el consejo de control sobre el ejercicio de sus funciones.

Artículo 541. *Informe anual sobre remuneraciones de los consejeros.*

1. El consejo de administración de las sociedades anónimas cotizadas deberá elaborar y publicar anualmente un informe sobre remuneraciones de los consejeros, incluyendo las que perciban o deban percibir en su condición de tales y, en su caso, por el desempeño de funciones ejecutivas.

2. El informe anual sobre remuneraciones de los consejeros deberá incluir información completa, clara y comprensible sobre la política de remuneraciones de los consejeros aplicable al ejercicio en curso. Incluirá también un resumen global sobre la aplicación de la política de remuneraciones durante el ejercicio cerrado, así como el detalle de las remuneraciones individuales devengadas por todos los conceptos por cada uno de los consejeros en dicho ejercicio.

3. El informe anual sobre remuneraciones de los consejeros se difundirá como otra información relevante por la sociedad de forma simultánea al informe anual de gobierno corporativo y se mantendrá accesible en la página web de la sociedad y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de forma gratuita durante un periodo mínimo de diez años. La sociedad y la CNMV podrán mantener el informe accesible al público durante más tiempo y deberán hacerlo cuando un acto legislativo sectorial de la Unión Europea establezca un periodo de tiempo más largo. En ambos casos dicho informe ya no podrá contener datos personales de los administradores.

4. El informe anual sobre remuneraciones de los consejeros se someterá a votación, con carácter consultivo y como punto separado del orden del día a la junta general ordinaria de accionistas.

5. La persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital o, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, determinará el contenido y estructura del informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, así como el papel desempeñado, en su caso, por la comisión de retribuciones.

Formará parte de dicho contenido, cuando sea de aplicación, la siguiente información sobre la remuneración de cada administrador:

a) la remuneración total devengada en el ejercicio desglosada en sus componentes, la proporción relativa de la remuneración fija y variable, una explicación de la forma en que la remuneración total devengada cumple la política de remuneraciones objeto de aplicación y previamente adoptada, en particular cómo contribuye al rendimiento sostenible y a largo plazo de la sociedad, e información sobre la manera en que se han aplicado los criterios de rendimiento,

b) el importe total anual devengado y la variación experimentada en el año de las siguientes categorías: la remuneración del consejero, el rendimiento de la sociedad y la remuneración media sobre una base equivalente a tiempo completo de los trabajadores de la sociedad distintos de los administradores durante al menos los cinco ejercicios más recientes, presentadas de manera conjunta de modo que resulte posible establecer comparaciones,

c) toda remuneración procedente de cualquier empresa perteneciente al mismo grupo,

d) el número de acciones y de opciones sobre acciones o cualquier otro instrumento financiero cuyo valor esté referenciado al valor de las acciones concedidos u ofrecidos y las principales condiciones para el ejercicio de los derechos, incluidos el precio y la fecha de ejercicio, así como cualquier modificación de las mismas,

e) información sobre el uso de la posibilidad de exigir la devolución de la remuneración variable; e

f) información sobre toda desviación del procedimiento para la aplicación de la política de remuneraciones a que se refiere el artículo 529 novodécies.2 y toda excepción que se aplique de conformidad con el artículo 529 novodécies.5, incluida la explicación del carácter de las circunstancias excepcionales y la indicación de los componentes específicos que son objeto de excepción.

6. El informe sobre remuneraciones no incluirá, por lo que respecta a cada administrador, categorías especiales de datos personales en el sentido del artículo 9.1 del Reglamento (UE) n.º 2016/679, ni datos personales relativos a su situación familiar. Sin perjuicio de que los importes relativos a estos conceptos se incluyan formando parte del importe total de remuneraciones devengadas, se evitará a tal efecto desglosar aquellos conceptos retributivos específicos que puedan llevar a conocer estos datos personales dotados de especial protección.

Los datos personales de los administradores se incluirán en el informe sobre remuneraciones con el fin de aumentar la transparencia de las sociedades en lo que respecta a la remuneración de los administradores, con miras a reforzar la rendición de cuentas de estos y la supervisión de los accionistas sobre dicha remuneración; y su tratamiento se ajustará plenamente a lo establecido por la normativa de protección de datos de carácter personal y no podrán utilizarse para finalidades distintas de las establecidas en este artículo.

Las sociedades dejarán de dar acceso público a los datos personales de los administradores incluidos en el informe al que se refiere este apartado transcurridos 10 años desde su publicación.

Disposición adicional primera. *Prohibición de emitir obligaciones.*

Las personas físicas y las sociedades civiles, colectivas y comanditarias simples, no podrán emitir ni garantizar la emisión de obligaciones u otros valores negociables agrupados en emisiones.

Disposición adicional segunda. *Tributación de la transmisión de participaciones sociales.*

El régimen de tributación de la transmisión de las participaciones sociales será el establecido para la transmisión de valores en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Disposición adicional tercera. *Documento Único Electrónico (DUE).*

1. El Documento Único Electrónico (DUE) es aquel en el que se incluyen todos los datos referentes que, de acuerdo con la legislación aplicable, deben remitirse a los registros jurídicos y las Administraciones Públicas competentes para:

- a) La constitución de sociedades de responsabilidad limitada.
- b) La inscripción en el Registro Mercantil de los emprendedores de responsabilidad limitada.
- c) El cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social asociadas al inicio de la actividad de empresarios individuales y sociedades mercantiles.
- d) La realización de cualquier otro trámite ante autoridades estatales, autonómicas y locales asociadas al inicio o ejercicio de la actividad, incluidos el otorgamiento de cualesquiera autorizaciones, la presentación de comunicaciones y declaraciones responsables y los trámites asociados al cese de la actividad.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las obligaciones fiscales y de la Seguridad Social durante el ejercicio de la actividad, así como los trámites asociados a los procedimientos de contratación pública y de solicitud de subvenciones y ayudas.

2. Las remisiones y recepciones del DUE se limitarán a aquellos datos que sean necesarios para la realización de los trámites competencia del organismo correspondiente.

Reglamentariamente o, en su caso, mediante la celebración de los oportunos convenios entre las Administraciones Públicas competentes, se establecerán las especificaciones y condiciones para el empleo del DUE para la constitución de cualquier forma societaria, con pleno respeto a lo dispuesto en la normativa sustantiva y de publicidad que regula estas formas societarias y teniendo en cuenta la normativa a la que se hace mención en el apartado 6 de la disposición adicional cuarta.

3. La remisión del DUE se hará mediante el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas de acuerdo con lo dispuesto por las normas aplicables al empleo de tales técnicas, teniendo en cuenta lo previsto en las legislaciones específicas.

4. Los socios fundadores de la sociedad de responsabilidad limitada podrán manifestar al notario, previamente al otorgamiento de la escritura de constitución, su interés en realizar por sí mismos los trámites y la comunicación de los datos incluidos en el DUE o designar un representante para que lo lleve a efecto, en cuyo caso no será de aplicación lo establecido en la presente disposición adicional en lo relativo a la constitución de la sociedad.

5. El DUE será aprobado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Industria, Energía y Turismo, previo informe de los demás ministerios competentes por razón de la materia, y estará disponible en todas las lenguas oficiales del Estado español.

6. Los Puntos de Atención al Emprendedor serán oficinas pertenecientes a organismos públicos y privados, así como puntos virtuales de información y tramitación telemática de solicitudes.

Los Puntos de Atención al Emprendedor se encargarán de facilitar la creación de nuevas empresas, el inicio efectivo de su actividad y su desarrollo, a través de la prestación de servicios de información, tramitación de documentación, asesoramiento, formación y apoyo a la financiación empresarial, según se establezca en los oportunos convenios, y en ellos se deberá iniciar la tramitación del DUE.

7. El Ministerio de Industria, Energía y Turismo, oído el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, podrá celebrar convenios de establecimiento de Puntos de Atención al Emprendedor con otras Administraciones Públicas y entidades privadas.

8. Las Administraciones Públicas establecerán al efecto procedimientos electrónicos para realizar los intercambios de información necesarios.

Disposición adicional cuarta. *Colaboración social.*

(Derogada)

Disposición adicional quinta. *Recursos contra la calificación de las escrituras de constitución de la sociedad nueva empresa.*

(Derogada)

Disposición adicional sexta. *Medidas fiscales aplicables a la sociedad limitada nueva empresa.*

(Derogada)

Disposición adicional séptima. *Competencias supervisoras de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.*

Las disposiciones contenidas en los artículos 497, 497 bis, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 520 bis, 520 ter, 522 bis, 524 bis, 524 ter, 525.2, 526, 527.bis.2, 527 septies, 528, 529, 529 quaterdecies, 529 quincecies, 529 unvicies, 530, 531, 532, 533, 534, 538, 539, 540 y 541 del Título XIV forman parte de las normas de ordenación y disciplina del mercado de valores, cuya supervisión corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de conformidad con lo dispuesto en el Título VIII de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores será competente para incoar e instruir los expedientes sancionadores a los que den lugar los incumplimientos de las obligaciones establecidas en los artículos indicados en el párrafo anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el Título VIII del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Disposición adicional octava. *Cálculo del periodo medio de pago a proveedores.*

Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores a que se refiere el artículo 262.1, serán aplicables los criterios pertinentes que hayan sido aprobados por el ministerio competente por razón de la materia, de conformidad con lo establecido en el apartado tercero de la disposición final segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La fecha de recepción de la factura no podrá entenderse como fecha de inicio del plazo de pago salvo para los supuestos que señala expresamente la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Disposición adicional novena. *Comisiones del consejo de administración.*

El régimen en materia de comisiones del consejo de administración, comisión de auditoría y comisión de nombramientos y retribuciones contenido, respectivamente, en los artículos 529 terdecies, 529 quaterdecies y 529 quincecies, resultará también de aplicación a las sociedades de capital emisoras de valores distintos de las acciones admitidos a negociación en mercados regulados. No obstante, no estarán obligadas a constituir comisión de nombramientos y retribuciones las sociedades de capital emisoras de valores que estén exentas de constituir comisión de auditoría de conformidad con la normativa aplicable.

Disposición adicional décima.

1. A los efectos de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, la junta general de las sociedades cotizadas sujetas a esta Ley podrá, por una mayoría de dos tercios de los votos válidamente emitidos, acordar o modificar los estatutos sociales indicando que la junta general en la que se decida sobre una ampliación de capital sea convocada en un plazo inferior al establecido en el artículo 176 de esta Ley, siempre y cuando dicha junta no se celebre en un plazo inferior a diez días a partir de la convocatoria, se cumplan las condiciones de los artículos 8

a 10 de la Ley 11/2015, de 18 de junio, y la ampliación de capital sea necesaria para evitar las condiciones de resolución establecidas en los artículos 19 a 21 de dicha Ley.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, no se aplicarán los plazos previstos en los artículos 179.3 y 519.2 de esta Ley.

Disposición adicional undécima. *Derecho de separación en instituciones financieras.*

No resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 348 bis de esta ley a las siguientes entidades:

- a) Las entidades de crédito;
- b) Los establecimientos financieros de crédito;
- c) Las empresas de servicios de inversión;
- d) Las entidades de pago;
- e) Entidades de dinero electrónico;
- f) Las sociedades financieras de cartera y sociedades financieras mixtas de cartera definidas de conformidad con los artículos 4.1.20) y 4.1.21) del Reglamento (UE) n.º 575/2013, de 26 de junio, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012;
- g) Las sociedades financieras de cartera definidas en el artículo 34 del Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, sobre el régimen jurídico de los establecimientos financieros de crédito y por el que se modifica el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y el Real Decreto 84/2015, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito;
- h) Las sociedades mixtas de cartera previstas en el artículo 4.1.22 del Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013.

Disposición adicional duodécima. *Especialidades en relación con las entidades integrantes del sector público.*

1. Como excepción a lo dispuesto en el artículo 529 bis.1, podrán ser miembros del consejo de administración aquellas personas jurídicas que pertenezcan al sector público y accedan al consejo de administración en representación de una parte del capital social. A las personas físicas que sean designadas representantes de estos consejeros les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 529 decies. La propuesta de representante persona física deberá someterse al informe de la comisión de nombramientos y retribuciones.

2. A efectos de agregar las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles estatales cotizadas con una misma parte vinculada según el artículo 529 terdecies, se entenderá por una misma parte vinculada a cada una de las Administraciones, entidades y entes individualmente considerados que integran el sector público de conformidad con el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

3. Las operaciones que realicen las entidades integrantes del sector público, en condiciones normales de mercado, con un adjudicatario considerado parte vinculada, tras un procedimiento de adjudicación llevado a cabo con publicidad y concurrencia, de acuerdo con la normativa pública de contratación, no estarán sometidas al régimen de publicidad y aprobación de operaciones con partes vinculadas establecidas en los artículos 529 univicies y 529 duovicies de la Ley de Sociedades de Capital.

Disposición adicional decimotercera. *Sociedades anónimas con acciones admitidas a negociación en Sistemas Multilaterales de Negociación.*

Serán de aplicación a las sociedades anónimas con acciones admitidas a negociación en Sistemas Multilaterales de Negociación las normas contenidas en los Capítulos II, III, IV y V del Título XIV de la presente Ley.

Disposición adicional decimocuarta. *Aumentos de capital con oferta de suscripción previa a la cotización de la sociedad en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.*

Las normas contenidas en el Capítulo III del Título XIV de la presente Ley serán de aplicación a los aumentos de capital ofrecidos a una pluralidad de inversores y encaminados a incrementar la difusión de las acciones de la sociedad con carácter previo a su admisión a negociación en mercados regulados o su incorporación a sistemas multilaterales de negociación. Las referencias al valor razonable se entenderán hechas al precio fijado en la oferta de suscripción, salvo que, por el reducido número de suscriptores o por otras circunstancias, no esté justificado presumir que dicho precio se corresponde con el valor de mercado.

Disposición adicional decimoquinta. *Límite aplicable a entidades de crédito en el caso de delegación de la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente para la emisión de obligaciones convertibles.*

El límite del veinticinco por ciento del número de acciones integrantes del capital social en el momento de la autorización previsto en el artículo 511 no será de aplicación a las emisiones de obligaciones convertibles que realicen las entidades de crédito, siempre que estas emisiones cumplan con los requisitos previstos en la Parte Segunda, Título I, Capítulo 3, Sección 1 del Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012, para que las obligaciones convertibles emitidas puedan ser consideradas instrumentos de capital de nivel 1 adicional de la entidad de crédito emisora.

Disposición transitoria.

Se suspende, hasta el 31 de diciembre de 2016, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 348 bis de esta Ley.

Disposición final primera. *Bolsa de denominaciones sociales, estatutos orientativos y plazo reducido de inscripción.*

1. Se autoriza al Gobierno para regular una Bolsa de Denominaciones Sociales con reserva.
2. Por Orden del Ministro de Justicia podrá aprobarse un modelo orientativo de estatutos para la sociedad de responsabilidad limitada.
3. Si la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada contuviese íntegramente los estatutos orientativos a que hace referencia el apartado anterior, y no se efectuaran aportaciones no dinerarias, el registrador mercantil deberá inscribirla en el plazo máximo de cuarenta y ocho horas, salvo que no hubiera satisfecho el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos previstos en la normativa reguladora del mismo.

Disposición final segunda. *Modificación de límites monetarios e importes de multas.*

Se autoriza al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe:

- 1.º La modificación de los límites monetarios que figuran en esta ley para que las sociedades de capital puedan formular cuentas anuales abreviadas con arreglo a los criterios que establezcan las Directivas de la Unión Europea.
- 2.º La adaptación de los importes de las multas que figuran en el Código de Comercio y en esta ley a las variaciones del coste de la vida.

§ 8

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 232, de 24 de septiembre de 2010
Última modificación: 30 de enero de 2021
Referencia: BOE-A-2010-14621

I

El Derecho contable ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información financiera, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas.

La disposición final primera de la citada Ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad, con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario. A día de hoy este objetivo se ha materializado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Asimismo, la disposición final habilita al Gobierno a dictar las normas complementarias del citado Plan, en concreto, las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la nueva redacción de los artículos 42 y siguientes del Código de Comercio. Todo ello, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Las normas que ahora se aprueban son fruto de la citada habilitación y tienen por objeto recoger, en el marco de las normas contables españolas de fuente interna dictadas en desarrollo del Código de Comercio, en particular, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el desarrollo de los aspectos específicos de la consolidación de cuentas

regulados en la Sección 3.^a Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades del Título III De la contabilidad de los empresarios, del Libro I del Código de Comercio.

La demora en el esclarecimiento del marco jurídico de referencia europeo en materia de «Combinaciones de negocios» y «Consolidación de estados financieros», motivó que la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, no fuera acompañada de la aprobación de un real decreto que revisase las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Sin embargo, en la medida que la Ley 16/2007, de 4 de julio, el propio Código de Comercio, y la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del nuevo Plan regulaban aspectos de técnica contable relativos a la consolidación, o que podían traerse a colación por analogía en dicho proceso, la formulación de cuentas anuales consolidadas en estos ejercicios se ha podido realizar con un adecuado grado de seguridad jurídica, tomando como referente la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) incluida en la Nota publicada en su Boletín número 75, de septiembre de 2008.

Tal y como se precisaba en la citada Nota, al tomar esta decisión, se consideró que los criterios de consolidación contenidos en el Código de Comercio, así como las disposiciones que desarrollan el mismo que no estaban derogadas, conformaban un sistema normativo adecuado y suficiente para la formulación de cuentas anuales consolidadas, siendo además muy similares a los de las normas internacionales vigentes en aquél momento.

En junio de 2009 han sido aprobados los Reglamentos (CE) n.º 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que modifican el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo, respectivamente, a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27 «Estados financieros consolidados y separados» y la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 «Combinaciones de negocios».

En la práctica, la entrada en vigor de los citados reglamentos ha delimitado un nuevo conjunto de principios aplicables por las sociedades cotizadas en la formulación de sus cuentas consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2010. Esta circunstancia aconseja abordar la revisión de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas con la finalidad de poner a disposición de las restantes sociedades un marco contable armonizado con el Derecho comunitario.

II

El artículo 1 del presente real decreto aprueba las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que se estructuran, como las anteriores normas, en seis capítulos:

- Sujetos de la consolidación.
- Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Otras normas aplicables a la consolidación.
- Cuentas anuales consolidadas.

El capítulo I, sujetos de la consolidación, en sintonía con el Código de Comercio y el nuevo Plan, define las sociedades incluidas en la consolidación, esto es, las sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.

La reforma introducida en nuestro Derecho contable por la Ley 16/2007 define dos conceptos de grupo. El regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, que podríamos denominar de subordinación, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera, y el grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto en la indicación decimotercera del artículo 260 del texto refundido de la Ley de

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en las normas de elaboración de las cuentas anuales (NECA) n.º 13. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad y n.º 11 del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, solo los grupos de subordinación están obligados a formular cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio del debido desglose en los modelos de cuentas anuales de los saldos que se mantienen con las sociedades integrantes del grupo de coordinación.

Las nuevas normas de consolidación definen el control como el poder de dirigir las políticas, financiera y de explotación, de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. En particular, si bien la participación en otra sociedad y el ejercicio de los correspondientes derechos de voto se configura como el supuesto más habitual de ejercicio de control, no es menos cierto que lo verdaderamente relevante es que se posea o se pueda poseer el mismo, circunstancia que da entrada en los grupos de subordinación a la creación de vínculos dominante-dependiente y, en consecuencia, a la obligación de consolidar, en virtud de un acuerdo o contrato, así como al hecho de que para evaluar dicho control también deban considerarse los derechos potenciales de voto.

En definitiva, la cuestión relevante desde una perspectiva estrictamente contable para calificar a la unidad jurídico-económica resultante de estos acuerdos como un grupo mercantil de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, es si como consecuencia del acuerdo alcanzado puede concluirse que una entidad, que se calificaría como dominante y sobre la cual recaería la obligación de consolidar, ostenta o puede ostentar, directa o indirectamente, el control de las otras.

Por lo tanto, en aquellas modalidades de combinación en que como consecuencia de los acuerdos alcanzados entre varias entidades surge una nueva entidad que las agrupa, será requisito sine qua non para calificar a la nueva entidad como adquirente que dicho control sea efectivo, esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las entidades que participan en la operación.

El capítulo II, obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia regula el supuesto de hecho desencadenante de la obligación de consolidar, los supuestos de dispensa por razón de tamaño y subgrupo y los diferentes métodos de integración de las partidas de las sociedades incluidas en la consolidación.

Sin perjuicio de las precisiones recogidas más adelante respecto a la obligación de consolidar, en materia de dispensa cabe reseñar como novedad la exención de los supuestos en que la sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo en cuya virtud se transpone a nuestro Derecho contable el artículo 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2009, por el que se incorpora un nuevo apartado 2.bis al artículo 13 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Las nuevas normas de consolidación, en sintonía con las normas internacionales de referencia, no establecen supuestos de excepción a la aplicación de los métodos o procedimientos descritos, sin perjuicio de las especialidades contables impuestas por la nueva categoría de activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. En este sentido, a las sociedades dependientes que se califiquen como tales, se les deberá aplicar en todo caso el método de integración global, sin perjuicio del criterio de valoración y presentación singular regulado en el artículo 14.

No obstante, si una inversión en una empresa multigrupo o asociada se clasifica en la categoría de activo no corriente mantenido para la venta, en cuentas consolidadas no se altera dicha clasificación, sin que en estos supuestos resulte de aplicación el método de integración proporcional ni el procedimiento de puesta en equivalencia.

En el capítulo III, método de integración global, se abordan los aspectos más relevantes de la consolidación. Una vez homogeneizados los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, el método de integración global exige su agregación y posterior eliminación bajo la perspectiva del grupo

como sujeto que informa, y no como la mera prolongación de las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

La eliminación inversión-patrimonio neto y el reconocimiento de la participación de los socios externos constituye el punto de partida de este proceso, una vez homogeneizada la información y agregadas las correspondientes partidas, con el objetivo de que los activos controlados por la entidad que informa luzcan en el balance consolidado de acuerdo con su naturaleza.

A tal efecto, considerando la similitud que existe desde un punto de vista económico entre la adquisición de los activos netos de una empresa y los títulos representativos del patrimonio neto de la sociedad que los controla, las nuevas normas de consolidación regulan los criterios para contabilizar la eliminación inversión-patrimonio neto por remisión al método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, con las necesarias adaptaciones y precisiones por razón del sujeto consolidado.

Sin embargo, en la medida que la consolidación también puede exigir integrar sociedades que no constituyen un negocio, o que la unidad de iure obligada a consolidar que surge de un proceso de reorganización societaria dentro de un grupo puede carecer de relevancia económica, si no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera segregación de un patrimonio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, la norma también regula dos supuestos especiales de eliminación inversión-patrimonio neto: la consolidación de una sociedad que no constituya un negocio y la consolidación entre empresas que con carácter previo a que se crease la vinculación dominante-dependiente ya formaban parte del grupo de subordinación o coordinación.

En el primer caso, la norma precisa que no podrá surgir un fondo de comercio. Si el precio de adquisición de la inversión fuera inferior al valor razonable del activo, en base consolidada la operación no motivaría registro alguno, dado que la correspondiente diferencia negativa ya se debería haber contabilizado en las cuentas individuales de la inversora como una operación a título gratuito. En el segundo caso se apela a la continuidad de los valores en base consolidada, en la medida en que las sociedades dominante y dependiente estuvieran previamente integradas en un mismo grupo o subgrupo español que formulase cuentas anuales consolidadas o, en caso contrario, a los valores resultantes de agregar el valor en libros en cuentas individuales.

Cuando el control sobre una sociedad dependiente se adquiere a través de inversiones sucesivas, la norma contable regula este supuesto denominándolo adquisición por etapas. En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, de acuerdo con el criterio para contabilizar una adquisición por etapas regulado en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, la Nota del ICAC aclaraba que en la eliminación inversión-patrimonio neto a practicar en la fecha de control, junto al que podríamos denominar componente patrimonio neto, debía contabilizarse la variación en las plusvalías desde la fecha en que se practicó cada inversión, lógica consecuencia del reconocimiento en dicha fecha de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad adquirida por su valor razonable.

La diferencia entre la contraprestación entregada para obtener el control, incluida la participación previa, y la parte proporcional del valor razonable de los activos netos de la sociedad dependiente representativa de dicha participación, debía contabilizarse en las reservas.

Las normas que ahora se aprueban introducen en este punto una importante modificación. La participación previa debe valorarse a valor razonable y, en consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto se pondrá de manifiesto un nuevo impacto patrimonial que trae causa de la variación de valor experimentada por el fondo de comercio implícito en la participación previa desde la fecha en que se produjo la inversión. La diferencia que surge al eliminar la participación previa se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias como un resultado atribuido a la sociedad dominante.

En definitiva, la toma del control sobre la participada, frente a la situación en la que simplemente se ejercía el control conjunto o una influencia significativa, o se poseía una mera inversión financiera disponible para la venta, constituye un cambio cualitativo en los

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

activos netos del grupo que exige traer a colación las reglas aplicables en las permutas comerciales y, en consecuencia, la obligación de reconocer el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Del mismo modo, si se retiene una participación tras la pérdida de control sobre una dependiente, analizada la operación desde la perspectiva del grupo como sujeto que informa, la permuta del conjunto de activos y pasivos que se dan de baja a cambio de la contraprestación recibida, incluida la participación retenida, exige contabilizar esta última por su valor razonable y reconocer el correspondiente resultado.

No obstante, este criterio solo se aplicará en los supuestos de toma del control o pérdida del mismo. En los restantes casos se mantiene el modelo de coste vigente en las normas de 1991. Por tanto, las inversiones y disminuciones en la participación de las sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación, o la entrada o salida del mismo que pueden originar un cambio en la calificación y, en consecuencia, en el método o procedimiento aplicable para consolidar, no traerán consigo la revalorización de la participación previa fuera de los dos supuestos descritos.

El tratamiento de los socios externos se mantiene en términos muy similares a los regulados en la Nota del ICAC. La norma española, en línea con la estrategia de supresión de opciones iniciada con el nuevo Plan General de Contabilidad, se ha decantado por establecer un solo criterio para valorar la participación de los intereses minoritarios frente a las dos alternativas que ofrece la NIIF 3 adoptada por la Unión Europea.

En particular, la norma se decanta por la opción más conservadora de valorar los socios externos por su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos, sin incluir en dicha valoración el fondo de comercio atribuido a la participación no controladora, salvo en los supuestos en los que deba calcularse la participación de los minoritarios en los activos netos de la entidad tras una modificación de la participación sin pérdida de control. En este caso, la operación se analiza desde la perspectiva del sujeto contable que informa, para el que se asemeja a una «ampliación de capital» en cuentas individuales, por lo que no parece razonable sustraer de la valoración de los minoritarios su porcentaje de participación en el fondo de comercio existente en la fecha de adquisición asociado a la participación que se trasmite.

En relación con las consolidaciones posteriores cabe señalar que el enfoque de la entidad que se ha seguido, en sintonía con la NIC 27 adoptada por la Unión Europea, implica calificar a los socios externos como patrimonio neto y, en lógica consecuencia, el tratamiento contable previsto en la norma para las inversiones adicionales una vez obtenido el control y para las disminuciones de participación sin pérdida de control no permite modificar el importe del fondo de comercio ni de la diferencia negativa, salvo que como consecuencia de la pérdida reconocida en las cuentas individuales de la sociedad que reduce su participación se ponga de manifiesto la necesidad de contabilizar un deterioro en el citado fondo de comercio.

Los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas mantienen el desarrollo pormenorizado de la anterior regulación, frente a los menores detalles que ofrecen las normas internacionales en esta materia, circunstancia que permitirá a las empresas españolas realizar dichas operaciones con mayor seguridad jurídica. Este aspecto adquiere si cabe especial relevancia por las implicaciones que dicha regulación tiene a los efectos de calcular la base imponible de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

El capítulo IV desarrolla el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación. En la práctica apenas se han producido cambios en esta materia respecto a los criterios incluidos en las normas de 1991, salvo en lo que concierne al fondo de comercio. Las nuevas normas simplemente exigen que se informe en la memoria de su importe, debiendo contabilizarse formando parte de la inversión.

Del capítulo V, otras normas aplicables a la consolidación, en el que se regula el tratamiento contable de la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera y del gasto por impuesto sobre beneficios, requiere especial atención el primero de ellos.

Las nuevas reglas de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera diferencian entre moneda funcional y moneda de presentación. Esta última, en todo caso será el euro para los grupos cuya sociedad dominante esté radicada en España. No obstante, como paso

previo a la valoración en moneda de presentación, la norma exige que los elementos de las cuentas anuales se valoren en moneda funcional, que es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, es decir, la moneda en la que la sociedad no soporta riesgo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo, circunstancia que implica que, con carácter general, la moneda funcional de los grupos sin presencia en el extranjero sea el euro.

Los criterios que se regulan en las presentes normas para determinar la moneda funcional de una sociedad también son aplicables en cuentas individuales. Del mismo modo que los conceptos partidas «monetarias» y «no monetarias» que se utilizan en el capítulo V son los recogidos en la norma de registro y valoración 11.^a Moneda extranjera del Plan General de Contabilidad.

A partir de estos conceptos, y una vez valorados los elementos de las cuentas anuales en moneda funcional, las normas establecen un sistema de conversión al euro similar al método de tipo de cambio de cierre regulado en las normas de 1991. En comparación con éstas, la principal novedad radica en la consideración del fondo de comercio como un activo de la dependiente, sin que por tanto proceda su valoración al tipo de cambio histórico, y la exigencia de que la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se reclasifique a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se enajene o liquide por otra vía la inversión en el extranjero, esto es, cuando la empresa deje de tener una exposición por riesgo de tipo de cambio, en particular, cuando se produzca la recuperación de su inversión en forma de dividendos.

La regulación del gasto por impuesto sobre beneficios goza de mayor desarrollo que en las normas precedentes, con la finalidad de aclarar el tratamiento contable de una materia que a menudo ha requerido de la labor interpretativa de la doctrina por lo breve de la regla general incluida en las anteriores normas, en esencia, muy similar a la regulación que ahora se aprueba.

Por último, en el capítulo VI se establecen las normas de elaboración de las cuentas anuales consolidadas en sintonía con los criterios y modelos de presentación del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones por razón del sujeto consolidado.

III

Sobre la base de la interpretación efectuada en noviembre de 2003 por la Comisión Europea en su documento «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad», en particular, en el apartado 2.2.2. Definición de «cuentas consolidadas», la definición de grupo y la de las sociedades dispensadas de consolidar corresponde a cada Estado miembro, incluso en relación con lo que podríamos denominar «grupos cotizados».

De acuerdo con lo anterior, el artículo 2 del real decreto fija el alcance de las normas de consolidación, precisando que serán de aplicación obligatoria por las sociedades dominantes españolas obligadas a consolidar, en los siguientes términos:

- Si alguna sociedad del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, deberá aplicar obligatoriamente la sección primera del capítulo primero y la sección primera del capítulo segundo, en tanto desarrollo reglamentario de los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.
- Las restantes sociedades aplicarán la norma de forma íntegra, salvo que al amparo de lo previsto en el artículo 43.bis del Código de Comercio optasen por aplicar las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en cuyo caso solo les resultará de aplicación obligatoria las secciones indicadas en el inciso anterior.

Adicionalmente, el citado artículo precisa que las normas que ahora se aprueban también serán de aplicación obligatoria para las restantes personas, físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, pero que de forma voluntaria hubieran decidido hacerlo, así como

cuando una norma sustantiva imponga a los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación la obligación de consolidar de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

IV

El artículo 4 incluye la modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La aplicación del método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad constituye la piedra angular de la consolidación, fijando los criterios generales para integrar los activos y pasivos de las sociedades dependientes en las cuentas consolidadas en la fecha de toma de control. La revisión de estas normas, en lógica correspondencia, exige revisar la regulación en materia de combinaciones de negocios incluida en el Plan General de Contabilidad.

La citada norma de registro y valoración 19.^a establece los criterios contables que deben aplicarse para contabilizar las operaciones de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo reguladas en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, cuando el patrimonio que se transmite en bloque por sucesión universal constituye un negocio, al margen de que lo sea o no el adquirente, en sintonía con la nueva definición de negocio incluida en la NIIF 3 adoptada por la Unión Europea.

Cuando el objeto del acuerdo de fusión, escisión o cesión global no constituya un negocio, no resultará aplicable el método de adquisición en aquellos aspectos que se opongan al criterio previsto en la respectiva norma de registro y valoración para contabilizar los correspondientes elementos patrimoniales. Sin embargo, no se considera contraria a dicha regulación y, en consecuencia, serán aplicables a los citados acuerdos, los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, en particular, las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

La tercera operación con incidencia en cuentas individuales a la que resultará aplicable el método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a es la compraventa de un negocio o cualquier otra modalidad contractual (por ejemplo, la cesión global de activo y pasivo) en cuya virtud una empresa adquiera los elementos patrimoniales constitutivos de un negocio. Por el contrario, los supuestos descritos en las letras c) y d) del apartado 1 constituyen combinaciones de negocios implícitas en las que el método de adquisición solo surtirá efecto en cuentas consolidadas, sin perjuicio de la aplicación analógica de los criterios para determinar el coste de la inversión en una dependiente, tal y como ahora recoge de forma expresa la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros.

La reforma que ahora se aprueba, continuando con la técnica de normalización de las operaciones entre empresas del grupo iniciada en el nuevo Plan, deja fuera del alcance de la norma de registro y valoración 19.^a las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria entre empresas del grupo, que se regulan en el apartado 2 de la norma de registro y valoración 21.^a, siempre que se cumplan los requisitos que más adelante se detallan.

Una de las novedades destacables es la precisión que sobre el registro y valoración de la baja de elementos patrimoniales se ha efectuado en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 19.^a para el caso particular de las fusiones y escisiones, cuando la contrapartida por dicha cesión no la recibe la propia empresa sino sus socios o propietarios, o cuando lo que se pone de manifiesto es la recuperación o distribución de los activos por aquéllos. En estas operaciones, dejando al margen las operaciones entre empresas del grupo, no cabe duda que desde la perspectiva del sujeto que informa se produce un resultado que debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre el valor en libros de los elementos transmitidos y el valor razonable de la contraprestación recibida, neta de los costes de transacción.

El Plan General de Contabilidad sigue regulando el método de adquisición como única alternativa posible para registrar las combinaciones de negocios. A los efectos de identificar la empresa adquirente, se regulan los indicios que permiten advertir dicha condición en sintonía con la norma internacional de referencia y cuyo patrimonio mantendrá su valor en

libros, a diferencia del adquirido, que debe contabilizarse, con carácter general, por su valor razonable.

Cuando la adquisición se califique como inversa, y sin perjuicio de la regulación expresa de algunos aspectos en el propio Plan, se ha optado por clarificar los criterios aplicables a través de la remisión a la aplicación analógica de los regulados en las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio, considerando el mayor detalle que sobre estas operaciones se ha incluido en el artículo 33 de las citadas normas.

El artículo 31, punto 7, de la Ley 3/2009, de 3 de abril, establece como contenido obligatorio del proyecto común de fusión la mención de la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Esta obligación también impera para el caso de las escisiones, de acuerdo con la remisión contenida en el artículo 73, apartado 1, a la regulación en materia de fusiones. Por último, el artículo 85, apartado 2, exige esta misma información en el supuesto de cesión global.

La regulación en materia de fecha de adquisición incluida en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad persigue hacer compatibles las exigencias impuestas por la norma contable, en cuya virtud estas operaciones deben ser contabilizadas tomando como fecha de referencia la de adquisición, con una regulación mercantil que subordina la eficacia frente a terceros de los acuerdos alcanzados a la inscripción de la correspondiente escritura pública en el Registro Mercantil.

Todo ello sin perjuicio de la dificultad que en numerosas ocasiones se pueda plantear para identificar la fecha en la que se obtiene el control si la combinación de negocios se instrumenta a través de estos acuerdos que, en algunos casos, además de someterse a la voluntad de los socios, también deben lograr la correspondiente autorización administrativa. Es por ello por lo que la norma sitúa la fecha de adquisición, con carácter general, en la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se aprueba la operación, siempre que no fuera evidente que el control se haya obtenido en un momento posterior.

Esta regla se formula considerando que de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico mercantil será la Junta u órgano equivalente de la sociedad adquirida, como foro de máxima expresión de la voluntad de la sociedad, donde los socios de la adquirida deberán acordar la toma de control por la adquirente. Sin embargo no cabe duda que si dicha voluntad ya ha sido expresada a través de otro cauce, por ejemplo, porque los socios que controlan las sociedades que intervienen en la operación hayan llegado a un acuerdo válido en una fecha previa, generando una vinculación dominante-dependiente, será esta última fecha la que debería considerarse como fecha de control, circunstancia que ubicaría el posterior acuerdo de fusión en el ámbito de aplicación de la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo.

En la práctica, es habitual que en los acuerdos de adquisición de un negocio, además de pagos ciertos (activos entregados, pasivos reconocidos a pagar por el adquirente y entrega como pago de instrumentos de patrimonio emitidos por el adquirente), puedan figurar cláusulas en cuya virtud, en caso de darse ciertos hechos en un tiempo futuro, la adquirente podría estar obligada a desembolsar una contraprestación adicional o tener derecho a la devolución de parte de lo entregado. Es decir, a la luz de estos acuerdos podría surgir un pago o cobro contingente a satisfacer o recibir por el adquirente.

En consecuencia, en el cálculo del coste de la combinación de negocios se regulan los citados acuerdos de contraprestación contingente, incluyendo a los activos recibidos como un elemento a considerar en el cálculo del precio de adquisición, con signo negativo, como consecuencia, por ejemplo, de la posibilidad de que la adquirente recupere parte del desembolso realizado si la entidad combinada incurre en pérdidas o no se cumple un determinado nivel de ganancias. Si a raíz de la inclusión de este activo como menor coste de la combinación surgiese una diferencia negativa, esto es, un ingreso, la norma prohíbe su reconocimiento inicial, pero no el posterior, que deberá realizarse a medida que se cumplan los hitos que motivarán el citado reembolso, por ejemplo, la generación de pérdidas por la entidad combinada.

En relación con el citado coste, un aspecto a resaltar es la nueva calificación contable de los desembolsos abonados a los profesionales que intervienen en la operación que, en

sintonía con la norma internacional de referencia, deben contabilizarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La regulación sobre reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos, pasivos asumidos y cálculo del fondo de comercio o de la diferencia negativa exige reconocer todos los activos y pasivos que cumplan la definición del Marco Conceptual de la Contabilidad y obliga a valorarlos, con carácter general, por su valor razonable, con la finalidad de profundizar en la relevancia de la información en materia de combinaciones, siempre y cuando dicha relevancia no vaya en detrimento de la fiabilidad en las mediciones de los citados elementos.

Este criterio pone de manifiesto la vocación del nuevo Plan General de Contabilidad de reconocer el máximo número de elementos patrimoniales y limitar el importe que debe lucir como fondo de comercio al exceso o residuo del coste de la combinación sobre el valor razonable de los activos netos recibidos.

Sin embargo, en relación con la diferencia negativa, la norma mantiene la cautela sobre el reconocimiento de inmovilizados intangibles sin mercado activo, e incluye la señalada más arriba sobre activos contingentes, en ambos casos, con la finalidad de reforzar la fiabilidad de la información financiera en aquellas operaciones, como sucede en las combinaciones de negocios, donde el reconocimiento de este tipo de activos por referencia a un valor razonable que no se haya obtenido en un mercado activo podría ir en perjuicio de la misma.

Por análogos motivos, con carácter general, en aquellos casos en que surja una diferencia negativa como consecuencia de una valoración de los activos netos superior al valor razonable de la contraprestación entregada, desde una perspectiva económica racional debería concluirse que la citada diferencia forma parte de la valoración del negocio adquirido y, en consecuencia, que debería reducir el valor neto de los citados elementos hasta el límite de la contraprestación satisfecha, salvo que dicho importe sea causa de las propias excepciones previstas en la norma sobre reconocimiento a valor razonable, por ejemplo, la que pudiera surgir por la medición de los activos por impuestos diferidos, que sí que podrá originar el reconocimiento del citado ingreso.

Otra cuestión analizada con detalle por la norma de registro y valoración es el tratamiento de las transacciones separadas, por la exigencia de diferenciar con claridad los intercambios de derechos y obligaciones que traen causa de la combinación de los acordados de forma simultánea a ésta pero que en ningún caso forman parte de la contraprestación entregada por los activos netos adquiridos.

En este sentido, una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada en lugar de a la adquirida (o a sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada y, en consecuencia, motivará un ajuste en el coste aparente de la combinación, como aquellas que implican la cancelación de relaciones jurídicas de naturaleza contractual o no (por ejemplo, un litigio), o la remuneración a los trabajadores o antiguos propietarios de la adquirida por servicios futuros. También se calificará como transacción separada el reembolso a la adquirida o a sus antiguos propietarios por el pago de los gastos del adquirente relacionados con la adquisición.

La contabilización por etapas de una combinación de negocios en cuentas individuales no presenta diferencias conceptuales respecto al registro de la eliminación inversión-patrimonio neto, a cuya explicación cabe remitirse, dado que los efectos en las cuentas individuales de la adquirente por motivo de la valoración a valor razonable de la participación previa serán análogos a los allí descritos.

La concesión del plazo de un año para contabilizar de forma definitiva la combinación de negocios es el contrapunto de la exigencia de reconocer la combinación de negocios con efectos desde la fecha de adquisición, frente a la situación anterior a la reforma contable, en la que en las operaciones de fusión, por ejemplo, los valores a considerar eran los incluidos en el balance de fusión, sin necesidad de practicar ajuste alguno en la fecha de inscripción de la fusión, salvo el derivado de los activos netos generados desde la fecha del citado balance.

La incertidumbre sobre la existencia y medición del valor razonable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la adquirida en la fecha de celebración de la Junta de accionistas pone de manifiesto la necesidad de otorgar el citado plazo para valorar

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

de forma definitiva la operación, sin perjuicio de que, con carácter general, dichas valoraciones no deberían diferir de forma significativa de las incluidas en el balance de fusión, salvo en lo que concierne al fondo de comercio calculado a efectos extracontables en el balance de fusión de la adquirida, que lógicamente se verá ajustado por los resultados contabilizados en el ejercicio hasta la fecha de adquisición.

Para ello, la información a considerar deberá ser en todo caso la existente en la fecha de adquisición, y en ningún caso la producida con posterioridad, salvo que la misma simplemente constituya un mero ajuste a la fiabilidad de las estimaciones que se realizaron en dicha fecha, como por ejemplo la información obtenida sobre el beneficio generado por la entidad combinada en el periodo de valoración.

No obstante, la principal novedad en este punto, en conexión con los criterios aplicables a la valoración posterior de estas operaciones, es la relativa a la prohibición de ajustar el coste de la combinación más allá del plazo de un año desde la fecha de adquisición. Es decir, una vez finalizado el periodo de valoración, cualquier ajuste será tratado de forma prospectiva, en particular, el que pudiera afectar al importe definitivo de la contraprestación contingente, cuya variación de valor desde dicha fecha (finalización del periodo de valoración) en todo caso se contabilizará con abono o cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que se hubiera incurrido en un error. Este mismo tratamiento será aplicable a la otra excepción que recogía la norma que se deroga del Plan General de Contabilidad, el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuyo registro una vez transcurrido el periodo de valoración ya no vendrá acompañado del correspondiente ajuste en el importe del fondo de comercio.

Las modificaciones en materia de combinaciones de negocios se completan con la nueva regulación incluida en las normas de elaboración de las cuentas anuales, al objeto de precisar su contenido en el supuesto de adquisiciones inversas, así como con la revisión de las notas de la memoria relativas a la materia, esto es, de la nota 7.2.2 del modelo normal sobre fondo de comercio y la nota 19 Combinaciones de negocios.

V

El presente real decreto introduce otra serie de novedades impuestas por las modificaciones introducidas en materia de combinaciones de negocios.

Así, se incluye una revisión parcial de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros y la 13.^a Impuestos sobre beneficios, cuyos detalles más relevantes ya se han expuesto.

Adicionalmente, la reforma del apartado 2 y la incorporación de un nuevo apartado 3 en la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo tiene como objetivo sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como éstas se definen en la NECA 13.^a, si como consecuencia de la operación no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera aportación de un negocio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, o de la adquisición del mismo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.

Todo ello sin perjuicio de que en la memoria de las cuentas anuales se informe del valor razonable de los citados elementos patrimoniales o de los instrumentos de patrimonio entregados en contraprestación en aquellos casos en que por exigencias de la norma mercantil la operación deba formalizarse en escritura pública en la que se haga constar el valor razonable de los citados elementos.

Por análogos motivos se considera oportuno regular estas operaciones desde la perspectiva de la recuperación o distribución del patrimonio aportado o del generado por las sociedades del grupo, es decir, los supuestos de reducción de capital, disolución o distribución de dividendos, cuando la cancelación de la deuda calculada en términos de valor razonable por imposición de la norma mercantil se realiza entregando a cambio elementos patrimoniales constitutivos de un negocio con un valor en libros inferior a dicho importe.

Cuando en la operación no intervenga la empresa dominante, o la dominante de un subgrupo, y su dependiente, las cuentas anuales a considerar a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación o por el hecho de no existir obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.

Para dar cumplimiento a los criterios recogidos en la norma de registro y valoración 21.^a es necesario recordar que si las sociedades intervinientes en la operación perteneciesen a un grupo que formula sus cuentas anuales consolidadas aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, las referencias que en la citada norma de registro y valoración se realizan a las cuentas anuales consolidadas lo son a las que desarrollan los criterios contenidos en el Código de Comercio, debiendo ser estos últimos los que se tengan en consideración a los efectos de formular las cuentas anuales individuales, sin perjuicio de la lógica aplicación del principio de importancia relativa.

Sin embargo, quedan al margen de este razonamiento las operaciones de cesión global, así como las fusiones o escisiones en las que la adquirente deba compensar a las sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que se produce en el patrimonio neto de estas últimas de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 de los artículos 49 y 52 de la Ley 3/2009, de 4 de abril. En estos casos, los elementos patrimoniales se incorporarán a las cuentas individuales de la adquirente por su valor razonable, siempre que dicha compensación se realice mediante la entrega de un activo monetario.

La modificación del Plan General de Contabilidad concluye con una propuesta de revisión del cuadro de conciliación de cuentas y partidas, del modelo normal y abreviado de balance incluido en su tercera parte y de las descripciones y relaciones contables de las cuentas que se han visto afectadas por los cambios en los criterios de registro y valoración.

El modelo contable incorporado a nuestro Derecho mercantil por la Ley 16/2007, de 4 de julio, ha traído consigo la aprobación de un Plan General Contable para Pequeñas y Medianas Empresas, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad. Las modificaciones introducidas en este último exigen modificar el primero, en aras de seguir manteniendo la coherencia interna del modelo, en todo aquello que no se considere que requiera una simplificación por razón de la complejidad de la operación, como no parece que sea el caso de los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad en materia de instrumentos financieros, impuesto sobre beneficios y operaciones entre empresas del grupo.

A tal efecto, el artículo 5 incluye una modificación de las respectivas normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

VI

El régimen de derecho transitorio para las sociedades que ya venían consolidando con anterioridad a la entrada en vigor de las nuevas normas se asienta en los siguientes principios:

– Los nuevos criterios no tienen efectos retroactivos, regla que también es aplicable a las modificaciones incluidas en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, en lo que concierne a los efectos que dicha regulación tiene en el tratamiento de la eliminación inversión-patrimonio neto. En consecuencia, en las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2010 no se alterarán las valoraciones de los activos, de los pasivos ni de las partidas específicas de la consolidación calculadas con arreglo a las disposiciones que en cada momento estuvieron en vigor.

– En particular, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, los criterios aplicables fueron aclarados en la Nota del ICAC publicada en su Boletín n.º 75, precisando los artículos de las normas de 1991 que se consideraban derogados por oponerse a la nueva regulación del Código de Comercio y declarando de forma expresa la vigencia de

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

aquellos que se consideraban compatibles. La citada Nota también se pronuncia sobre los criterios a seguir en la fecha de transición, con carácter general, el 1 de enero de 2008.

– Junto a la regla general, la disposición transitoria primera, apartado 2, y la disposición transitoria tercera regulan dos criterios especiales, en relación con el reconocimiento del saldo deudor de los intereses minoritarios que pudiera surgir de la aplicación de los nuevos criterios, y precisando el criterio a seguir en los acuerdos de pagos contingentes.

En relación con estos últimos, para las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea posterior al 1 de enero de 2008 y anterior a la entrada en vigor de las normas que ahora se aprueban, se mantiene el régimen anterior regulado en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, cuya aplicación analógica en la determinación del coste de una dependiente cabe recordar que solo se aplica a la participación económica efectiva, y no a la inversión cuyos riesgos y beneficios no se haya asumido en la fecha de adquisición desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales.

– Por último se otorga a las sociedades la facultad de no adaptar a los nuevos criterios la información comparativa, calificándose las cuentas de las sociedades que hagan uso de la opción como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, calificación que lógicamente solo se aplica en relación con los criterios que las nuevas normas hayan modificado.

La regulación en materia de cuentas consolidadas incluida en el real decreto concluye con la disposición transitoria sexta, sin perjuicio de los efectos derivados de la reforma introducida en el Plan General de Contabilidad. La citada disposición tiene el objetivo de proporcionar un criterio que permita a las empresas una aplicación gradual en el tiempo de las normas de consolidación cuando, por motivo de haber superado los límites de dispensa por razón de tamaño, el grupo venga obligado a formular cuentas consolidadas en una fecha posterior a la fecha de adquisición, y siempre y cuando no lo viniera haciendo de forma voluntaria o como consecuencia de su pertenencia a un grupo mayor.

Esta regulación proyecta sus efectos a las cuentas anuales individuales, en la medida que varias normas del Plan General de Contabilidad regulan el registro y valoración de operaciones por referencia a los valores resultantes de aplicar las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio. Por ejemplo, resultaría aplicable en una operación de fusión entre una sociedad dominante y su dependiente, dispensadas de la obligación de consolidar por razón de tamaño.

La disposición transitoria tercera, cuarta y quinta, configuran un régimen transitorio para las modificaciones en cuentas individuales muy similar al previsto para las cuentas consolidadas. Así, se prohíbe la aplicación retroactiva de los cambios incluidos en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, salvo que las empresas opten por presentar información comparativa adaptada a los nuevos criterios, en cuyo caso las operaciones realizadas en el ejercicio comparativo se mostrarán aplicando los nuevos criterios.

Por último, en la disposición final tercera se recogen las competencias establecidas en la legislación vigente sobre adaptación y desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 17 de septiembre de 2010,

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación de las normas de consolidación.*

Se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. *Obligatoriedad de las normas de consolidación.*

1. Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas serán de aplicación obligatoria a los siguientes sujetos:

a) Los grupos de sociedades, incluidos los subgrupos, cuya sociedad dominante sea una sociedad española.

Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, solo les resultará de aplicación obligatoria la sección primera del Capítulo I y la sección primera del Capítulo II. Se seguirá este mismo criterio cuando la sociedad dominante opte por la aplicación de las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

En cualquier caso, en la memoria deberá incluirse la información contenida en las indicaciones 1 a 9 del artículo 48 del Código de Comercio.

b) Los casos en que voluntariamente cualquier empresario, persona física o jurídica dominante formule y publique cuentas consolidadas.

c) Los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica, distinta de las contempladas en las letras anteriores, en la medida que su norma sustantiva le imponga dicha obligación o las formulen voluntariamente.

2. Lo dispuesto en este real decreto no será de aplicación a los grupos de sociedades para los que existan disposiciones específicas, en materia de consolidación de cuentas anuales, que le sean aplicables.

Artículo 3. *Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.*

1. A los efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.

b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, así como las normas específicas por razón del sujeto contable.

c) Las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y sus adaptaciones sectoriales, así como las normas de consolidación específicas por razón del sujeto contable.

d) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca mediante resolución el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y

e) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación a los grupos de sociedades que apliquen las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, salvo en lo que respecta a la regulación obligatoria prevista en el artículo 2, apartado 1, letra a), del presente real decreto.

3. En el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Artículo 4. *Modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.*

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, queda modificado como sigue:

Uno. Se modifica el apartado 2.5.1 de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactado como sigue:

«2.5.1 Valoración inicial

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.»

Dos. Se modifican los apartados 2.2, 2.3 y 4 de la norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre beneficios, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que quedan redactados como sigue:

«2.2 Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3 Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración al que hace referencia el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un ajuste a la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.»

Tres. Se modifica la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«19.^a Combinaciones de negocios.

1. *Ámbito y normas de aplicación.*

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma. En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa, en los términos regulados en el apartado 2.5 de esta norma.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

a) La fusión o escisión de varias empresas.

b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.

c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.

d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras a) y b) anteriores, deberá aplicarse el método de adquisición descrito en el apartado siguiente de esta norma.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras c) y d) anteriores, la empresa inversora, en sus cuentas anuales individuales, valorará la inversión en el patrimonio de otras empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas empresas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros. En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables.

Salvo en los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción. En los supuestos de adquisición inversa, la citada diferencia se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa absorbente o beneficiaria adquirida, sin perjuicio de su posterior eliminación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2.

2. Método de adquisición.

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta norma.

En particular, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

2.1 Empresa adquirente

Empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. A los efectos de la presente norma, se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, que como consecuencia de la combinación se escinde de la entidad en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Para identificar la empresa que adquiere el control se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Si bien, como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

d) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Para formarse un juicio sobre cuál es la empresa adquirente, se considerará de forma preferente el criterio incluido en la letra a), o, en su defecto, el recogido en la letra b).

Puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital. A los efectos de esta norma, estas operaciones se denominan adquisiciones inversas, debiéndose tener en cuenta los criterios incluidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio, con las necesarias adaptaciones por razón del sujeto que informa.

2.2 Fecha de adquisición

La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.

En las adquisiciones inversas, los efectos contables de la fusión o escisión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la adquirente legal, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta prima de emisión o asunción, y los ingresos y gastos de la empresa adquirente lucirán en las

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

cuentas anuales de la sociedad absorbente o beneficiaria de la escisión desde el inicio del ejercicio económico.

En cualquier caso, la eficacia de la fusión o escisión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción o escisión, y por tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta la fecha en que las sociedades que participan en la fusión o escisión se extingan, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con lo expuesto anteriormente y las precisiones que se realizan a continuación. En particular, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

b) Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que hace referencia el párrafo tercero de este apartado. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación.

Una vez inscrita la fusión o escisión la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

c) En las adquisiciones inversas los criterios incluidos en las letras anteriores se aplicarán de la siguiente forma:

c.1) En el supuesto descrito en la letra a), las cuentas anuales de la sociedad adquirente legal no incluirán los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza. La sociedad adquirente, absorbida legal, no formulará cuentas anuales en la medida que sus activos y pasivos, así como sus ingresos, gastos y flujos de efectivo desde el inicio del ejercicio económico deberán lucir en las cuentas anuales de la sociedad adquirida, absorbente legal.

c.2) En el supuesto descrito en la letra b), las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión descritos en el párrafo cuarto de este apartado. Una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad absorbente legal mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en la letra c.1), circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Estas reglas también serán aplicables para el caso de la cesión global de activos y pasivos, con las necesarias adaptaciones.

2.3 Coste de la combinación de negocios

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.

b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el apartado 2.4.c.4) de la presente norma.

En ningún caso formarán parte del coste de la combinación, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

Los restantes honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo. Si no lo están, en el caso particular de la fusión y escisión, dicho importe será el valor atribuido a las acciones o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la correspondiente ecuación de canje.

Cuando el valor contable de los activos entregados por la adquirente como contraprestación no coincida con su valor razonable, en su caso, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias el correspondiente resultado de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma sobre permutas del inmovilizado material.

2.4 Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se reconocerán y valorarán aplicando los siguientes criterios:

a) Criterio de reconocimiento.

1. Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir la definición de activo o pasivo incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, y ser parte de lo que la adquirente y adquirida intercambian en la combinación de negocios, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales.

En particular, si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo, del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

2. En la fecha de adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de acuerdo con lo dispuesto en las restantes normas de registro y valoración, considerando los acuerdos contractuales, condiciones económicas, criterios contables y de explotación y otras condiciones pertinentes que existan en dicha fecha.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Sin embargo, por excepción a lo previsto en el párrafo anterior, la clasificación de los contratos de arrendamiento y otros de naturaleza similar, se realizará sobre la base de las condiciones contractuales y otras circunstancias existentes al comienzo de los mismos o, si las condiciones han sido modificadas de forma que cambiarían su clasificación, en la fecha de dicha modificación, que puede ser la de adquisición.

b) Criterio de valoración.

La adquirente valorará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad.

c) Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración.

No obstante lo anterior, en el reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las siguientes reglas:

1. Los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma sobre activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán y valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

3. Los activos y pasivos asociados a retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición, así como las ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la citada fecha.

4. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración, que no puede ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo se valorará deduciendo la diferencia negativa, inicialmente calculada, del importe de su valor razonable. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

5. Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

6. La adquirente valorará un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible sobre la base del periodo contractual que reste hasta su finalización, con independencia de que un tercero considerase en la determinación de su valor razonable las posibles renovaciones contractuales.

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

2.5 Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

2.6 Contabilidad provisional

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que reconozca la adquirente después de la fecha de adquisición pueden ser el resultado de información adicional que la adquirente obtenga después de esa fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de valoración. Por ejemplo, si se pacta una contraprestación contingente en función de los beneficios que se obtengan en los próximos tres ejercicios, en la fecha de adquisición la empresa adquirente deberá calcular la mejor estimación del citado importe, que será ajustado un año más tarde considerando la información existente en esa fecha sobre los resultados de la entidad.

Sin embargo, los cambios en la contraprestación contingente que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de adquisición, tales como alcanzar un precio por acción determinado o un hito concreto en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de valoración.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- a) Los ajustes al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos se considerarán realizados en la fecha de adquisición.
- b) El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos o al coste de la combinación.
- c) La información comparativa incorporará los ajustes.

Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, solo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables. Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

señalado en la citada norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

2.7 Combinaciones de negocios realizadas por etapas

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

En estos casos, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por diferencia entre los siguientes importes:

- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida, y
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado 2.4.

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá en la partida 14.b) o 16.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con anterioridad, la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, los ajustes de valoración pendientes de ser imputados al resultado del ejercicio se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se presume que el coste de la combinación de negocios es el mejor referente para estimar el valor razonable en la fecha de adquisición, de cualquier participación previa en la empresa adquirida. En caso de evidencia en contrario, se utilizarán otras técnicas de valoración para determinar el valor razonable de la citada participación.

2.8 Registro y valoración de las transacciones separadas

Adquirente y adquirida pueden tener una relación previa a la combinación de negocios o pueden iniciar un acuerdo separado de la combinación de negocios de forma simultánea a ésta. En ambos casos la adquirente identificará las transacciones separadas que no formen parte de la combinación de negocios, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración y, originar, en su caso, un ajuste en el coste de la combinación.

Una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada, en lugar de a la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada. En particular, son ejemplos de transacciones separadas en las que el método de adquisición debe excepcionarse:

- a) La cancelación de relaciones preexistentes entre la adquirente y la adquirida.

En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter contractual o no, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa cuyo importe se determinará como sigue:

1.1 Si la relación previa no fuera de carácter contractual (por ejemplo, un litigio), por su valor razonable; y

1.2 Si la relación preexistente fuera de carácter contractual por el menor del:

- i) importe por el que el contrato es favorable o desfavorable para la adquirente en relación a las condiciones de mercado.
- ii) importe de cualquier cláusula de liquidación establecida en el contrato que pueda ser ejecutada por la parte para la que el contrato sea desfavorable.

Si el segundo importe es menor que el primero, la diferencia se incluirá como parte del coste de la combinación de negocios. No obstante, si la cancelación diese lugar a la adquisición de un derecho previamente cedido por la adquirente, ésta última deberá reconocer un inmovilizado intangible de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.4.c.6).

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

En ambos casos, es decir, tanto si la cancelación es de una relación de naturaleza contractual o no, en la determinación del resultado, la empresa adquirente debe considerar los activos y pasivos relacionados que hubiese reconocido previamente.

Cualquier gasto o ingreso que proceda reconocer de acuerdo con los criterios anteriores, se contabilizará empleando como contrapartida la contraprestación transferida. En consecuencia, en el importe del citado gasto o ingreso, deberá minorarse o aumentarse, respectivamente, el coste de la combinación a los efectos de calcular el fondo de comercio o la diferencia negativa.

En todo caso, cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por la adquirente o la adquirida en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha de adquisición, los citados créditos y débitos recíprocos deberán cancelarse en la contabilidad de la empresa adquirente.

b) La sustitución de acuerdos de remuneración a los trabajadores o a los anteriores propietarios de la adquirida.

Si por causa de la combinación de negocios se sustituyen voluntaria u obligatoriamente los compromisos de pagos basados en instrumentos de patrimonio de la empresa adquirida con sus empleados, por los basados en los instrumentos de patrimonio de la adquirente, el importe de los acuerdos de sustitución que forman parte del coste de la combinación de negocios será equivalente a la parte del acuerdo mantenido por la adquirida que es atribuible a servicios anteriores a la fecha de adquisición. Este importe se determinará aplicando al valor razonable en la fecha de adquisición de los acuerdos de la adquirida, el porcentaje resultante de comparar el periodo de irrevocabilidad completado en dicha fecha y el mayor entre el periodo inicial y el nuevo periodo de irrevocabilidad resultante de los acuerdos alcanzados.

Si los nuevos acuerdos exigen que los empleados presten servicios adicionales, cualquier exceso del valor razonable del nuevo acuerdo sobre el citado coste se reconocerá como un gasto de personal conforme a lo señalado en la norma de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. En caso contrario, cualquier exceso se reconocerá en la fecha de adquisición como un gasto de personal.

No obstante, cuando la adquirente reemplace voluntariamente acuerdos de pagos basados en instrumentos de patrimonio, que expiran por causa de la combinación de negocios, la totalidad de la valoración en la fecha de adquisición de los nuevos incentivos deberá reconocerse como gasto de personal conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. En consecuencia, en este último supuesto, los citados incentivos no formarán parte de la contraprestación transferida en la combinación de negocios.

c) La compensación por haber recibido un negocio deficitario.

Si la adquirente recibe un activo o el compromiso de recibir un activo como compensación por haber asumido un negocio deficitario, por ejemplo, para hacer frente al coste de un futuro expediente de regulación de empleo, deberá contabilizar este acuerdo como una transacción separada de la combinación de negocios, circunstancia que exigirá reconocer una provisión como contrapartida del citado activo en la fecha en que se cumplan los criterios de reconocimiento y valoración del mismo.

2.9 Valoración posterior

Con posterioridad a su registro inicial, y sin perjuicio de los ajustes exigidos por el apartado 2.6 de la presente norma, con carácter general, los pasivos e instrumentos de patrimonio emitidos como coste de la combinación y los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se contabilizarán de acuerdo con las normas de registro y valoración que correspondan en función de la naturaleza de la transacción o elemento patrimonial.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Sin embargo, por excepción a la citada regla, a las transacciones y elementos que a continuación se indican se les aplicarán los siguientes criterios:

a) Pasivos reconocidos como contingencias. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que el pasivo se cancele, liquide o expire, se valorarán por el mayor de los siguientes importes:

1. El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.

2. El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados de acuerdo con la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza del pasivo.

b) Activos por indemnización. Se valorarán de forma consistente con el elemento que genere la contingencia o incertidumbre, sujeto a cualquier limitación contractual sobre su importe y, para un activo por indemnización que no se valora posteriormente por su valor razonable, teniendo en consideración la evaluación de la dirección sobre las circunstancias relativas a su cobro. La adquirente los dará de baja únicamente cuando se cobre, venda o se extinga de cualquier otra forma el derecho sobre estos activos.

c) Un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible deberá amortizarse a lo largo del periodo que reste hasta la finalización del plazo correspondiente a la cesión inicial.

d) Contraprestación contingente. Una vez concluida la contabilización provisional de la combinación de negocios, se seguirá el siguiente criterio respecto a los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación contingente:

1. La contraprestación contingente clasificada como patrimonio neto no deberá valorarse de nuevo y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro del patrimonio neto.

2. La contraprestación contingente clasificada como un activo o un pasivo que sea un instrumento financiero dentro del alcance de la norma relativa a los mismos deberá valorarse en todo caso por su valor razonable, registrando cualquier ganancia o pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si no está dentro del alcance de la citada norma, deberá contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la norma sobre provisiones y contingencias, o la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza de la contraprestación.

En particular, en el caso de activos contingentes que no hayan sido reconocidos por originar una diferencia negativa, el reconocimiento y valoración posterior se realizará de forma consistente con el elemento que genere la contingencia o incertidumbre.»

Cuatro. Se modifica el apartado 2 de la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactado como sigue:

«2. Normas particulares.

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio. A estos efectos, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

El valor en cuentas consolidadas de estas participaciones es el importe representativo de su porcentaje de participación en el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

2.1 Aportaciones no dinerarias

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

2.2 Operaciones de fusión y escisión

2.2.1 Criterios de reconocimiento y valoración

En las operaciones de fusión y escisión, se seguirán las siguientes reglas:

a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.

Se aplicará este mismo criterio en los supuestos de dominio indirecto, cuando la dominante deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas.

b) En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación.

En el caso particular de la fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas.

Este mismo criterio será de aplicación en el caso de las escisiones.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la sociedad absorbente deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se contabilizarán aplicando las reglas generales.

2.2.2 Fecha de efectos contables

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.

Si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para los sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios.

2.3 Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.»

Cinco. Se incorpora una nueva regla 10 en la norma de elaboración de las cuentas anuales 5.^a Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

«10. Las cuentas anuales que resultan de una adquisición inversa, en aplicación de los criterios recogidos en la norma de registro y valoración relativa a combinaciones de negocios, se elaborarán por la empresa adquirida. En consecuencia, el capital social que debe lucir en el patrimonio neto será el correspondiente a la empresa adquirida. No obstante se considerarán una continuación de las de la empresa adquirente, y en consecuencia:

a) La información comparativa de periodos anteriores a la combinación estará referida a la de la empresa adquirente. A tal efecto, los fondos propios de la empresa adquirida deberán ajustarse retroactivamente para mostrar los que teóricamente hubiesen correspondido a la empresa adquirente. Este ajuste se realizará considerando que la variación relativa del capital social debe corresponderse con la que se hubiera producido en el supuesto de que la adquirente, legal y económica, fuese la misma empresa.

b) En el ejercicio en que se realiza la operación de adquisición, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto incluirá los ingresos y gastos de la empresa adquirente correspondientes a dicho ejercicio y los ingresos y gastos de la empresa adquirida desde la fecha en que tiene lugar la operación hasta el cierre. Se aplicarán estos mismos criterios en la elaboración del estado de flujos de efectivo.»

Seis. Se modifica el cuadro de conciliación de cuentas y partidas, del modelo normal y abreviado de balance incluido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de acuerdo con los siguientes criterios:

1. En el modelo normal de balance:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a. En la columna de conciliación, se suprimen las cuentas 5531 y 5533 de la partida 3. Deudores varios, del epígrafe III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, de la agrupación B) ACTIVO CORRIENTE.

b. En la columna de conciliación, se suprimen las cuentas 5530 y 5532 de la partida 5. Otros pasivos financieros, del epígrafe III. Deudas a corto plazo, de la agrupación C) PASIVO CORRIENTE.

2. En el modelo abreviado de balance:

a. En la columna de conciliación, se suprimen las cuentas 5531 y 5533 de la partida 3. Otros deudores, del epígrafe III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, de la agrupación B) ACTIVO CORRIENTE.

b. En la columna de conciliación, se suprimen las cuentas 5530 y 5532 de la partida 3. Otras deudas a corto plazo, del epígrafe III. Deudas a corto plazo, de la agrupación C) PASIVO CORRIENTE.

Siete. Se modifica la nota 1.3 del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«3. Obligación de consolidar

3.1 En el caso de ser la empresa dominante de un grupo, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, se informará sobre la formulación de cuentas anuales consolidadas o, en su caso, sobre el tipo de dispensa que justifica la falta de formulación de las mismas, de entre los contemplados en el artículo 43 del susodicho Código.

3.2 En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre su nombre, así como el de la sociedad dominante directa y de la dominante última del grupo, la residencia de estas sociedades y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.»

Ocho. Se modifica la nota 7.2.2 del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«2. La empresa realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

a) El importe bruto del mismo y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

c) Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.

d) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y

e) El importe bruto del fondo de comercio y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.»

Nueve. Se suprime el punto 4 del apartado 12.1. Impuestos sobre beneficios, de la nota 12. Situación fiscal del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Diez. Se modifica la nota 19 del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«19. Combinaciones de negocios.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

1. La empresa adquirente indicará, para cada una de las combinaciones de negocios que tenga lugar durante el ejercicio, la siguiente información:

a) El nombre y descripción de la empresa o empresas adquiridas.

b) La fecha de adquisición.

c) La forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Las razones principales que han motivado la combinación de negocios, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, inmovilizados intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y de cada clase principal de contraprestación, tales como:

– Efectivo.

– Otros activos materiales o intangibles, incluyendo un negocio o una dependiente de la adquirente.

– Importe de la contraprestación contingente; la descripción del acuerdo deberá suministrarse en la letra g).

– Instrumentos de deuda.

– Participación en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos de patrimonio emitidos o a emitir y el método para estimar su valor razonable.

Adicionalmente se informará de las participaciones previas en el patrimonio de la empresa adquirida que no hayan dado lugar al control de la misma, en las combinaciones de negocio por etapas.

f) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos y pasivos de la empresa adquirida, indicando aquellos que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se recogen por su valor razonable.

g) Para cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros así como para los activos recibidos como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre: importe reconocido en la fecha de adquisición, descripción del acuerdo y, una estimación del intervalo de posibles resultados así como del importe máximo potencial de los pagos futuros que la adquirente pudiera estar obligada a realizar conforme a las condiciones de la adquisición, o si no pueden ser estimados se comunicará esta circunstancia así como los motivos por los que no pueden ser estimados.

Se proporcionará esta misma información sobre los activos contingentes o activos por indemnización; por ejemplo, cuando en el acuerdo se incluya una cláusula en cuya virtud la adquirente deba ser indemnizada de la responsabilidad que se pudiera derivar por litigios pendientes de la adquirida.

h) Valor razonable de las cuentas a cobrar adquiridas, los importes contractuales brutos a cobrar, y la mejor estimación en la fecha de adquisición de los flujos de efectivo contractuales que no se espera cobrar. La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta a cobrar, tales como préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas a cobrar.

i) Respecto al fondo de comercio que pueda haber surgido en las combinaciones de negocio, la empresa deberá suministrar la información solicitada en el apartado 2 de la nota 7. Asimismo, deberá informarse del importe total del fondo de comercio que se espera que sea deducible fiscalmente.

j) Para aquellos casos de «relación preexistente» donde la adquirida y adquirente mantuvieran una relación que existía antes de que se produjera la combinación de negocios: una descripción de la transacción, el importe reconocido de cada transacción, y si la transacción es la cancelación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha cancelación.

2. En las combinaciones de negocios en las que el coste de la combinación resulte inferior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

pasivos asumidos, el importe y la naturaleza de cualquier exceso que se reconozca en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración, así como, una descripción de las razones por las que la transacción dio lugar a una ganancia. Asimismo, en su caso, se describirán los inmovilizados intangibles y activos contingentes que no hayan podido ser registrados por no poder calcularse su valoración por referencia a un mercado activo.

3. En una combinación de negocios realizada por etapas:

a) El valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirida, mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de adquisición.

b) El importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de valorar nuevamente a valor razonable la participación en el patrimonio de la adquirida mantenida por la adquirente antes de la combinación de negocios y la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias en la que está reconocida dicha ganancia o pérdida.

4. La información requerida en el apartado 1 se revelará de forma agregada para las combinaciones de negocios, efectuadas durante el ejercicio económico, que individualmente carezcan de importancia relativa.

Adicionalmente, la empresa adquirente proporcionará la información contenida en el apartado primero de esta nota para cada una de las combinaciones de negocios efectuadas o en curso entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que esto no sea posible. En este caso se señalarán las razones por las que esta información no puede ser proporcionada.

La sociedad o negocio adquirido deberá informar en sus cuentas anuales de los aspectos más significativos del proceso en marcha.

5. La empresa adquirente revelará, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante el ejercicio, o agregadamente para las que carezcan individualmente de importancia relativa, la parte de los ingresos y el resultado imputable a la combinación desde la fecha de adquisición. También indicará los ingresos y el resultado del ejercicio que hubiera obtenido la empresa resultante de la combinación de negocios bajo el supuesto de que todas las combinaciones de negocio realizadas en el ejercicio se hubiesen efectuado en la fecha de inicio del mismo.

En el caso de que esta información no pudiese ser suministrada, se señalará este hecho y se motivará.

6. Se indicará la siguiente información en relación con las combinaciones de negocios efectuadas durante el ejercicio o en los ejercicios anteriores:

a) Si el importe reconocido en cuentas se ha determinado provisionalmente, se señalarán los motivos por los que el reconocimiento inicial no es completo, los activos adquiridos y compromisos asumidos para los que el periodo de valoración está abierto y el importe y naturaleza de cualquier ajuste en la valoración efectuado durante el ejercicio.

b) Una descripción de los hechos o circunstancias posteriores a la adquisición que han dado lugar al reconocimiento durante el ejercicio de impuestos diferidos adquiridos como parte de la combinación de negocios.

c) El importe y una justificación de cualquier ganancia o pérdida reconocida en el ejercicio que esté relacionada con los activos adquiridos o pasivos asumidos y sea de tal importe, naturaleza o incidencia que esta información sea relevante para comprender las cuentas anuales de la empresa resultante de la combinación de negocios.

d) Hasta que la entidad cobre, enajene o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo por una contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo derivado de una contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire, se señalarán todos los cambios en los importes reconocidos incluyendo las diferencias que surjan en la liquidación, todos los cambios en el rango de resultados posibles sin descontar y sus razones de cambio, y las técnicas de valoración para valorar la contraprestación contingente.»

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Once. Se modifica la nota 20.4 del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«4. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto, los importes correspondientes a los negocios conjuntos. Esta información se incluirá de forma agregada para el total de negocios conjuntos en los que participa la empresa.»

Doce. Se modifican las descripciones y relaciones contables de las cuentas 110, 113, 133, 802 y 902 incluidas en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que quedan redactadas como sigue:

«110. Prima de emisión o asunción

Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, con cargo, generalmente, a la cuenta 111 ó 194.
- b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse.

Cuando se produzca una adquisición inversa, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a combinaciones de negocios, en la fecha de inscripción de la fusión o escisión, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la adquirente legal, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán cancelarse, cargando o abonando, según proceda, esta cuenta.

113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 112, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la cuenta 6301.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, de acuerdo con la norma de registro y valoración relativa a los instrumentos financieros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900.

a₂) Al cierre del ejercicio, por las transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902.

a₃) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de participaciones en el patrimonio como de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99.

a₄) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b₁) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800.

b₂) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802.

b₃) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89.

b₄) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 7632.

a₂) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias, a lo largo de su vida residual, como un incremento de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con abono a la cuenta 761.

a₃) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor positivas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

902. Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a₁) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 6632.

a₂) En el momento en que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

a₃) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de su vida residual, con una minoración de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con cargo a la cuenta 761.

a₄) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor negativas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 6632.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.»

Artículo 5. *Modificación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.*

El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, queda modificado como sigue:

Uno. Se modifica el apartado 2.3.1 de la norma de registro y valoración 8.^a Activos financieros, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que queda redactado como sigue:

«2.3.1 Valoración inicial

Las inversiones en los instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, para las participaciones en empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.»

Dos. Se modifican los apartados 2.2 y 2.3 de la norma de registro y valoración 15.^a Impuestos sobre beneficios, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que quedan redactados como sigue:

«2.2 Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Una combinación de negocios es una operación en la que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, según se definen en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

2.3 Activos por impuesto diferido

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, en los términos indicados en el apartado anterior, y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.»

Tres. Se modifica el apartado 2 de la norma de registro y valoración 20.^a Operaciones entre empresas del grupo, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que queda redactada como sigue:

«2. Normas particulares

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A los efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

2.1 Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

2.2 Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado en una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.1 de esta norma.»

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Disposición transitoria primera. *Reglas para la aplicación de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.*

1. Reglas generales.

Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 1, letra b) de la disposición transitoria segunda, las normas aprobadas por el presente real decreto no se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, si la sociedad obligada a consolidar formuló cuentas con anterioridad a la entrada en vigor de las presentes normas, en la consolidación que se realice en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2010 se aplicarán las siguientes reglas:

a) Las sociedades que hayan sido consolidadas en los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2008, mantendrán los cálculos de la primera y posteriores consolidaciones, con los ajustes derivados de la primera aplicación de las normas de consolidación incluidas en el Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008.

En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 y que finalicen antes de 31 de diciembre de 2010, se deben aplicar los criterios incluidos en el Código de Comercio en vigor durante dichos ejercicios.

b) Las sociedades que hayan sido consolidadas por primera vez en los ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2008, mantendrán los cálculos de la primera y posteriores consolidaciones derivados de los criterios incluidos en el Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008.

c) La consolidación posterior en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2010 se realizará aplicando las normas aprobadas por el presente real decreto.

2. Reglas específicas.

Las sociedades que hayan sido consolidadas en los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2010, o cuyo primer ejercicio finalice con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, aplicarán las reglas generales reguladas en el apartado 1 de esta disposición y los criterios incluidos en la disposición transitoria tercera.

Adicionalmente, al inicio del primer ejercicio en que resulten de aplicación las normas aprobadas por el presente real decreto, en su caso, el reconocimiento del saldo negativo de la subagrupación socios externos que deba realizarse en aplicación del criterio recogido en el artículo 32, apartado 3, se contabilizará con abono a las reservas de la sociedad dominante.

Disposición transitoria segunda. *Información a incluir en las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.*

1. Las cuentas anuales consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010, podrán ser presentadas:

a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales consolidadas se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2010, es decir, para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el 1 de enero de 2009.

2. La opción elegida se aplicará a todos los importes consolidados, con independencia de la sociedad de la que procedan.

Disposición transitoria tercera. *Reglas para la aplicación de las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.*

1. Sin perjuicio de lo previsto en la disposición transitoria quinta, las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad se aplicarán de forma prospectiva en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.

2. No obstante, cuando proceda contabilizar algún hecho o transacción relacionado con los acuerdos de contraprestación contingente regulados en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios se aplicarán los criterios vigentes hasta la entrada en vigor del presente real decreto, siempre que se correspondan con combinaciones de negocios realizadas en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2010. A tal efecto, se entenderán realizadas en dichos ejercicios las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición estuviera comprendida en ese periodo.

Disposición transitoria cuarta. *Reglas para la aplicación de las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.*

Sin perjuicio de lo previsto en la disposición transitoria quinta, las modificaciones incluidas en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se aplicarán de forma prospectiva en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.

Disposición transitoria quinta. *Información a incluir en las cuentas anuales individuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.*

Las cuentas anuales individuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010, podrán ser presentadas:

a) Sin adaptar la información comparativa a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2010, es decir, para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el 1 de enero de 2009.

Disposición transitoria sexta. *Sociedades consolidadas por primera vez en una fecha posterior a la fecha de adquisición.*

1. Si una sociedad hubiera quedado dispensada de la obligación de consolidar por razón del tamaño, podrá considerarse que se produce la incorporación de una dependiente al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que estuviera obligada a formular cuentas consolidadas o, que las formulara voluntariamente.

Esta opción no resultará aplicable si la sociedad dominante está siendo consolidada en un grupo superior en la fecha en que se adquiere la participación en la dependiente.

2. Cuando la sociedad obligada a consolidar se acoja a la opción prevista en el apartado anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los activos y pasivos de una sociedad dependiente que se encuentren en esta situación se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas por sus valores contables en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que la sociedad dominante estuviera obligada a formular cuentas consolidadas, o que las formulara voluntariamente.

b) El fondo de comercio que surja, en su caso, de la eliminación inversión-patrimonio neto deberá someterse a la comprobación de deterioro en dicho momento y cualquier pérdida será considerada como menores reservas de la sociedad que posea la participación. Las diferencias negativas serán consideradas como reservas de la sociedad que posea la participación.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

c) A los efectos de practicar los ajustes y eliminaciones regulados en las normas de consolidación, los resultados por operaciones internas que se deben diferir son los originados en el primer ejercicio en que la sociedad estuviera obligada a formular cuentas consolidadas o, que las formulara voluntariamente. En consolidaciones posteriores, todos los originados desde la fecha de comienzo del primer ejercicio.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores, también será de aplicación, con las necesarias adaptaciones, a las sociedades multigrupo y asociadas a los efectos de aplicar por primera vez el método de integración proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Se deroga el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el presente real decreto.

Disposición final primera. *Título competencial.*

El presente Real Decreto se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

Disposición final segunda. *Transposición de Derecho comunitario.*

A través del artículo 7.1.c) de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas se transpone a nuestro ordenamiento interno el artículo 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2009, por el que se incorpora un nuevo apartado 2.bis en el artículo 13 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Disposición final tercera. *Habilitación para el desarrollo de estas normas.*

1. El titular del Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden, podrá adaptar las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas a las condiciones concretas del sujeto contable.

2. El titular del Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden, podrá adaptar las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas a sectores concretos de actividad.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.

Las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales individuales y consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2010.

NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

1. Las Normas para Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, han supuesto un hito muy importante en la tarea de normalización contable en nuestro país. Estas normas, inspiradas en los pronunciamientos internacionales en vigor cuando se aprobaron, han contribuido durante

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

todos estos años a facilitar a los principales grupos empresariales españoles una herramienta útil para informar de su actividad económica, dentro y fuera de España, con un elevado grado de armonización respecto a otros países de nuestro entorno.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo en el ordenamiento jurídico español en materia de formulación de cuentas anuales consolidadas el que se ha venido a llamar «modelo dual contable». A partir de ese momento, y con efectos desde el 1 de enero de 2005, el artículo 43.bis del Código de Comercio delimita con claridad el respectivo ámbito de aplicación de los dos marcos de información financiera consolidada que conviven en España, tomando como referente común el escenario jurídico delimitado por las Directivas contables, en particular, por la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas. Estos marcos de información financiera son:

- Las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, de producción o fuente externa, auténtico Derecho comunitario derivado para los grupos españoles que integren sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, aprobadas por sucesivos Reglamentos de la Comisión Europea desde el año 2003, y

- un segundo conjunto de normas, de producción interna, incluidas en los artículos 42 y siguientes del Código de Comercio y desarrolladas reglamentariamente a través del citado Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Junto a la regla general, en este segundo grupo también deben incluirse las adaptaciones sectoriales en materia de consolidación del sector financiero; entidades de crédito, aseguradoras, empresas de servicios de inversión, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y sociedades gestoras de entidades de capital riesgo. Todas estas normas se aprobaron como desarrollo de las incluidas en el Código de Comercio, sin perjuicio de las especialidades propias derivadas de sus respectivas Directivas contables.

El modelo dual trae causa del ámbito de soberanía reservado a los Estados miembros por el artículo 5 del Reglamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo. La decisión del Legislador español de mantener la competencia contable en cuentas individuales y consolidadas de grupos no cotizados se ratificó con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, norma de singular importancia, equiparable por sus efectos a la reforma que en el año 1989 incorporó en nuestro Derecho mercantil la Ley 19/1989, de 25 de julio.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, ha «modernizado» la contabilidad española, en sintonía con las propuestas recogidas en el Libro Blanco de la contabilidad sobre las decisiones a adoptar en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, con un doble objetivo. Por un lado, facilitar los procesos contables a las empresas españolas que consolidan aplicando los Reglamentos de la Comisión Europea, estableciendo a nivel individual unas normas contables con un elevado grado de armonización con las europeas, y, en segundo lugar, poner a disposición de los grupos españoles que no opten por la aplicación de los citados Reglamentos europeos unas normas de consolidación compatibles en lo esencial con las internacionales, con la finalidad de contribuir a una aplicación gradual de las citadas normas y con ello a que el posible cambio de marco jurídico de referencia, en los supuestos previstos por la Ley, pueda realizarse sin dificultades.

El primer objetivo se ha cumplido con la entrada en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Con las normas que ahora se aprueban, en sustitución de las de 1991, finaliza este proceso de reforma contable y se alcanza el segundo de los objetivos. Su elaboración ha sido fruto del trabajo desarrollado en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por el grupo de expertos constituido a tal efecto mediante la Resolución del Presidente del ICAC, de 4 de abril de 2008, continuando con la labor desempeñada en la

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

redacción de la Nota del ICAC relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas según los criterios del Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008 publicada en el Boletín número 75 del Instituto, de septiembre de 2008.

2. Antes de entrar en el análisis de las principales novedades cabría plantearse cuál es la relación entre las citadas normas internacionales y las de producción interna, esto es, las recogidas en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo. De su contenido se infiere que este conjunto de disposiciones integrantes del «modelo dual», con carácter general, interactúa en base a lo que podría denominarse una subsidiariedad recíproca no obligatoria.

Sin embargo, las Instituciones Comunitarias han considerado que determinados ámbitos de regulación deben quedar reservados en todo caso a los Estados miembros. En este sentido, considerando la interpretación efectuada en noviembre de 2003 por la propia Comisión Europea en su documento «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad», el artículo 43.bis del Código de Comercio y, en su desarrollo, el artículo 6 de las presentes normas, delimitan con claridad las normas aplicables a los grupos cotizados.

Así, al amparo de dicha interpretación, la sociedad dominante de los citados grupos o subgrupos vendrá obligada a aplicar la sección primera de los capítulos I y II de las presentes normas, en las que se regula la definición de grupo de sociedades, la presunción de control, el cómputo de los derechos de voto, la obligación de consolidar y los supuestos de dispensa de la citada obligación; esta última, limitada a los supuestos de dispensa por razón de subgrupo cuando la dominante no haya emitido valores admitidos a negociación, pero sí lo haya hecho una dependiente. En casos de aplicación voluntaria de las normas internacionales de consolidación, la dispensa de la obligación de consolidar por razón del tamaño también podría operar.

Adicionalmente, estos grupos cotizados deberán incluir en la memoria la información recogida en las indicaciones 1.ª a 9.ª del artículo 48 del Código de Comercio y a depositar sus cuentas anuales consolidadas en el Registro Mercantil utilizando los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia, en sintonía con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Por último, considerando la proximidad que existe entre el Marco Conceptual de las normas internacionales y el del Plan General de Contabilidad, no cabe duda que ante la ausencia de una norma o interpretación internacional aplicable a un hecho o transacción los administradores de la sociedad podrán considerar de forma subsidiaria los criterios incluidos en las normas de consolidación que ahora se aprueban.

Del mismo modo, en el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, en desarrollo del Código de Comercio, que se aplique específicamente a un hecho o transacción, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, del que sin duda forman parte los citados Reglamentos comunitarios.

Lógicamente, la relación entre las distintas normas contables de fuente interna presenta vínculos más estrechos. Las diferentes adaptaciones sectoriales para las entidades financieras apelan a la aplicación subsidiaria del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo. Del mismo modo, el artículo 3 del real decreto por el que se aprueban las presentes normas dispone que las citadas adaptaciones se configuran como auténtico derecho supletorio ante la ausencia de norma o interpretación aplicable en el marco de la norma general.

3. Las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas se estructuran, como su antecedente de 1991, en seis capítulos:

- Sujetos de la consolidación.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

- Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Otras normas aplicables a la consolidación.
- Cuentas anuales consolidadas.

En el capítulo I, sujetos de la consolidación, se define la sociedad dominante, dependiente, multigrupo y asociada, en sintonía con el Código de Comercio y el nuevo Plan General de Contabilidad.

La idea de control de una sociedad por otra es el aspecto clave para identificar la relación dominante-dependiente y, en consecuencia, la obligación de consolidar, pudiendo llegarse a dicha conclusión aunque el control sea pasivo, es decir, ante la mera posibilidad de su ejercicio, sin que éste resulte efectivo. Adicionalmente, como desarrollo del artículo 42 del Código de Comercio, se precisa que el control se puede ejercer sin participación, configurándose a partir de esta conclusión una nueva tipología de sociedades dependientes, las denominadas «entidades de propósito especial», para cuya identificación uno de los aspectos más relevantes a considerar será la participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad.

Si el control existe no solo cuando se ejerce en términos reales, sino también ante la mera posibilidad de su ejercicio, una lógica consecuencia es la necesidad de considerar los derechos potenciales de voto para apreciar su existencia. A la hora de aplicar este criterio, los administradores deberán computar todos los que se hayan emitido, y no solo los que posea la empresa, diferenciando claramente en esta tarea los derechos estrictamente potenciales de los acuerdos que en la fecha en que se evalúa el control otorgan a la sociedad una participación económica, dado que en este último caso, en esencia, la entidad asume sus riesgos y beneficios y, por tanto, el tratamiento contable de la citada participación deberá realizarse a todos los efectos como si de una participación efectiva se tratase.

4. Las definiciones de sociedad multigrupo y asociada apenas presentan novedades respecto al antecedente de 1991. Sin embargo no es menos cierto que la reforma del artículo 47 del Código de Comercio por la que se fija un nuevo límite del 20 por 100 para presumir, salvo prueba en contrario, que una sociedad es asociada, puede haber originado en la práctica un cambio en la calificación otorgada a determinadas inversiones en sociedades cotizadas en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, como simple consecuencia del juego de las presunciones (antes situada en el 3 por 100).

Al igual que el control, la nueva norma configura la influencia significativa en base a la mera posibilidad de su ejercicio. Por ello, lo verdaderamente relevante para calificar una inversión en otra sociedad como participación en una asociada será que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación, aunque de hecho dicha facultad no se esté ejerciendo, siempre que no sea evidente que haya una oposición expresa por los accionistas de control a que dicha influencia significativa pueda ser ejercida.

5. El capítulo II regula la obligación de consolidar, los métodos de consolidación y el procedimiento de puesta en equivalencia.

Es interesante en este punto conocer la interpretación administrativa de la que se ha venido a denominar regla de continuidad, incluida en la letra b) del artículo 43.bis del Código de Comercio, reproducida en el artículo 6 de las normas. El fundamento de la citada regla encuentra justificación en el principio de uniformidad contable, según el cual una vez adoptado un criterio entre varias alternativas posibles debe mantenerse en el tiempo mientras no se modifiquen los presupuestos que motivaron su elección, es decir, se hace referencia a un caso en que es posible la opción por el grupo societario entre aplicar una normativa u otra, pero imponiendo la continuidad tras la elección.

En particular, la duda que se ha resuelto versa sobre las normas que deben aplicarse cuando un grupo ha aplicado obligatoriamente en el ejercicio inmediato anterior las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, si la sociedad cotizada ha excluido sus acciones de negociación en un mercado regulado o bien ha sido vendida y ya no forma parte del grupo. En este supuesto, la doctrina administrativa concluye que no existe identidad de razón con el regulado en la letra b) del artículo 43.bis, y que cesa la obligación de consolidar conforme a las citadas normas internacionales por desaparecer el supuesto de

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

hecho que determina la aplicación de las mismas, momento en que aparece la oportunidad de optar por aplicar las normas y principios contables de general aceptación en España contenidas en el Código de Comercio, normas para la formulación de cuentas consolidadas y demás normativa contable en vigor, o continuar aplicando las normas internacionales, siendo aquí donde jugaría la letra b).

6. También debe reseñarse el nuevo supuesto de exención incluido en las normas, aplicable al caso en que la sociedad dominante, a pesar de superar los límites de la dispensa por razón de tamaño, participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

A diferencia de las anteriores, las nuevas normas no establecen supuestos de excepción a la aplicación de los métodos o procedimientos de consolidación (integración global, proporcional y método de la participación o procedimiento de puesta en equivalencia), sin perjuicio de las especialidades contables impuestas por la nueva categoría de activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. A las sociedades dependientes que en cuentas individuales se clasifiquen en la citada categoría también se les aplicará el método de integración global, sin perjuicio del criterio de valoración y presentación singular regulado en el artículo 14.

No sucede lo mismo con las inversiones en una empresa multigrupo o asociada clasificada en las cuentas anuales individuales en esta categoría. En cuentas consolidadas no se modificará dicha clasificación, ni tampoco se alterará su valoración, sin que por tanto en estos supuestos resulte de aplicación el método de integración proporcional ni el procedimiento de puesta en equivalencia, según proceda.

7. En el capítulo III, método de integración global, se abordan los aspectos más relevantes de la consolidación. A tal efecto, la homogeneización de la información financiera de las empresas incluidas en la consolidación resulta esencial para, una vez agregada, poder incorporar los ajustes y eliminaciones que exige la metodología propuesta en la norma para obtener la información en base consolidada a partir de las citadas cuentas anuales individuales.

La coexistencia del Plan General de Contabilidad con los criterios sectoriales, hace conveniente precisar la regla que debe aplicarse para homogeneizar la información financiera formulada a partir de normas de producción interna diferentes, o incluso específicas por razón del sujeto contable. En estos casos, la cuestión a dilucidar es qué criterio debe seguirse en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante, cuando los criterios aplicados por las dependientes en sus cuentas anuales individuales difieren de los seguidos por aquélla.

El apartado 3 del artículo 17 aclara el procedimiento a seguir. En primer lugar, precisando que si la normativa específica no presenta opciones para contabilizar la operación, en todo caso deberá respetarse el criterio aplicado por la dependiente en sus cuentas individuales. Solo cuando ambos marcos establezcan opciones, la norma exige homogeneizar las valoraciones considerando el criterio aplicado en las cuentas individuales de la sociedad cuya relevancia en el seno del grupo sea mayor para la citada operación.

Otro aspecto relevante en materia de homogeneización, en este caso temporal, es la nueva previsión de que puedan emplearse las cuentas anuales de una sociedad dependiente que cierre con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas consolidadas, siempre que ambas fechas no difieran en más de tres meses. Esta regla tendrá lógicamente aplicación siempre que sea compatible con el plazo legalmente previsto para la formulación de las cuentas anuales de la dependiente. Si con posterioridad la sociedad dependiente modifica su fecha de cierre para acomodarla a la de las cuentas consolidadas, a los exclusivos efectos de la consolidación, la norma impone reexpresar la información comparativa de acuerdo con el tratamiento previsto en el Plan General de Contabilidad para los cambios de criterios contables.

8. El enfoque de la entidad impone la obligación de elaborar las cuentas anuales consolidadas bajo la perspectiva del grupo como sujeto que informa, y no como la mera prolongación de las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante. A tal efecto, la sociedad obligada a consolidar debe calificar, reconocer, valorar y clasificar las transacciones

desde este enfoque, circunstancia que pone de manifiesto un nuevo sujeto contable, la entidad consolidada, diferente a la sociedad dominante.

En este proceso, la eliminación inversión-patrimonio neto y el reconocimiento de la participación de los socios externos constituye sin duda el ajuste más relevante, con el objetivo de que los activos controlados por la entidad que informa luzcan en el balance consolidado de acuerdo con su naturaleza y que en su patrimonio neto aflore, a modo de participación no controladora, el importe representativo del porcentaje que de dichos activos netos debe atribuirse a los socios externos.

Con el objetivo de evitar la duplicidad, esta eliminación se regula por remisión al método de adquisición previsto en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones y precisiones por razón del sujeto consolidado. Del mismo modo, en sintonía con el criterio aplicable en cuentas individuales se regulan dos supuestos especiales de eliminación inversión-patrimonio neto: la consolidación de una sociedad que no constituya un negocio y la consolidación entre empresas que con carácter previo a que se crease la vinculación dominante-dependiente ya formaban parte del grupo (de subordinación o coordinación, en los términos en que estos conceptos se definen en la exposición de motivos del real decreto).

9. Entre las citadas precisiones, cabe resaltar la regulación que sobre la denominada consolidación inversa se realiza en el artículo 33 de las normas.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 19.^a, la adquirente es la empresa que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos, debiendo considerarse la realidad económica y no solo la forma jurídica de la combinación para poder identificarla. Como regla general, es la que entrega una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos. No obstante, también se precisa que puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores (control), el negocio adquirido sea el de la sociedad que desde un punto de vista jurídico aparece en la operación como adquirente.

Para trasladar este criterio a la consolidación, las nuevas normas regulan el procedimiento a seguir cuando la sociedad dominante sea la adquirida y la dependiente la adquirente, por ejemplo, cuando como consecuencia de un canje de valores los antiguos socios de la dependiente adquieran la mayoría de los derechos de voto de la dominante y, en consecuencia, que sean los activos y pasivos de la sociedad «dominante» los que deban registrarse por su valor razonable en la fecha de primera consolidación, contabilizando, en su caso, el correspondiente fondo de comercio de dicha sociedad «dominante».

A tal efecto, el encaje en el Código de Comercio de las reglas descritas en el artículo 33 debería partir del siguiente razonamiento: El Código de Comercio, en su artículo 46, regla 1.^a, regula un supuesto particular y a su vez general de eliminación inversión-patrimonio neto (método de adquisición), que es desarrollado a nivel reglamentario para el supuesto singular de la consolidación inversa, diferenciando dos planos de actuación:

- Plano legal: Obligación legal de formular cuentas anuales consolidadas que correspondería a la sociedad dominante «adquirida» que controla a la dependiente «adquirente».
- Plano económico: El método de adquisición debe acomodarse al fondo económico de la operación y establecer un tratamiento contable amparado en los mismos razonamientos incluidos en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad.

10. El tratamiento contable de los socios externos, en línea con la estrategia de supresión de opciones iniciada con el nuevo Plan General de Contabilidad, no permite incluir en la valoración inicial de los intereses minoritarios su participación en el fondo de comercio de la sociedad adquirida, decantándose por la opción más conservadora de valorarlos por su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos.

Por tanto, el fondo de comercio que correspondería atribuir a la participación no controladora en la fecha de adquisición no será objeto de reconocimiento, sin perjuicio del necesario ajuste extracontable que por dicho importe será necesario practicar si se ha producido cuando se esté evaluando un posible deterioro de valor en la correspondiente unidad generadora de efectivo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

El enfoque de la entidad implica calificar a los socios externos como patrimonio neto y, en lógica consecuencia, otorgar un tratamiento contable a los aumentos y disminuciones sin pérdida de control, de forma análoga a como se contabilizaría en cuentas individuales una reducción o aumento de «capital», respectivamente. Al amparo de este razonamiento, el artículo 29 dispone que las modificaciones en la participación sin pérdida de control se contabilizarán sin que se produzca una variación en el importe del fondo de comercio contabilizado, ni de la diferencia negativa de consolidación, y que la valoración posterior de los socios externos, por excepción a la regla general, prevea que en dicho importe se incluya la parte proporcional del fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales consolidadas asociado al descenso en la participación.

11. Un aspecto en el que las nuevas normas establecen cambios significativos es el de la determinación del fondo de comercio o diferencia negativa en el caso de combinaciones de negocios realizadas por etapas.

El modelo anterior contemplaba la simplificación de comparar importes medidos en momentos diferentes. Las inversiones previas a la toma de control se valoraban por su coste en el momento de producirse, mientras que la parte de los fondos propios de la sociedad dependiente atribuible al total de la inversión, incluidas las inversiones previas, se calculaba en la fecha de primera consolidación, salvo que la participación previa lo fuera en una empresa asociada o multigrupo.

Las nuevas normas, en línea con las normas internacionales ahora vigentes, requieren la medición en la fecha de adquisición de las dos magnitudes cuya diferencia manifiesta la existencia de fondo de comercio o diferencia negativa: el importe de la inversión de la dominante en la dependiente y la parte proporcional del patrimonio neto de la sociedad dependiente que corresponde a esa inversión, ajustado por el efecto de valorar por su valor razonable los activos y pasivos identificables de la adquirida. Para ello, el importe de las inversiones previas se ajustará a su valor razonable en la fecha de adquisición, llevando a resultados consolidados la diferencia con su valor contable previo.

12. Otra cuestión que merece ser destacada, en relación con el tratamiento de los socios externos, es la regulación de los acuerdos suscritos entre la sociedad dominante y los accionistas minoritarios de la sociedad dependiente, que se recoge en los artículos 27 y 32, en cuya virtud el grupo se obliga a entregar efectivo u otros activos a cambio de la participación que retienen los minoritarios.

Si, en virtud de los citados acuerdos, el grupo asume la obligación de «adquirir» la participación que retienen los minoritarios, la aplicación analógica de los criterios recogidos en la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad exige calificar como un pasivo financiero este «instrumento de patrimonio neto» desde la perspectiva de las cuentas consolidadas (de forma similar al tratamiento que reciben las acciones rescatables en las cuentas anuales individuales de una sociedad).

La Nota publicada en el Boletín del ICAC n.º 75 ya precisaba que cuando se formalizan estos contratos, en todo caso, los socios externos deben presentarse en el balance como pasivos financieros. De la citada doctrina, y de la regulación en materia de combinaciones de negocios contenida en el Plan General de Contabilidad, podía concluirse que para otorgar un adecuado tratamiento contable a los acuerdos con minoritarios el aspecto relevante a considerar era si la contraprestación pactada era diferida o contingente, es decir, si a la vista de las condiciones del precio como elemento fundamental de la transacción podía concluirse que se había producido la transferencia de riesgos y beneficios sobre la participación retenida por el minoritario.

Si la respuesta era afirmativa, en las cuentas individuales de la sociedad dominante se pondría de manifiesto un pasivo por el valor actual del precio cuyo pago queda aplazado y, en consecuencia, el debate sobre esta cuestión resultaría un tanto ocioso de cara a la consolidación. En caso contrario, la contraprestación debía calificarse en las cuentas consolidadas como contingente y contabilizarse de acuerdo con el tratamiento de ajuste al coste de la combinación previsto en el Plan General de Contabilidad para este tipo de operaciones.

Cuestión distinta es el criterio que debía seguirse en cuentas individuales y en relación con el coste de la inversión en la dependiente. En estos casos, el citado ajuste al coste solo debía considerarse respecto a los acuerdos de pagos contingentes sobre la que podríamos

denominar «participación económica efectiva» (es decir, aquella en la que se habían asumido los riesgos y beneficios significativos).

A partir del 1 de enero de 2010, la nueva redacción de los apartados 2.3.b) y 2.9. letra d), de la norma de registro y valoración 19.^a exige que, concluido el periodo de valoración de un año desde la fecha de adquisición, cese el ajuste al coste de la combinación y concluya la fase de contabilidad provisional. Después de esta fecha, la valoración posterior de la contraprestación contingente se reconocerá por su valor razonable, contabilizando la variación de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias. Desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, no cabe duda de que también surten plenos efectos las citadas reglas, tal y como se describe en los artículos 27 y 32. En cuentas individuales, tanto si dicha contraprestación adopta la forma de un pago contingente en sentido estricto sobre la participación económica efectiva, como si debe calificarse como un acuerdo asimilable a un instrumento financiero derivado, el tratamiento contable será el recogido en los citados apartados.

13. Siguiendo con la descripción de las novedades, es preciso detenerse en el tratamiento de la pérdida de control de una dependiente. El registro contable de las operaciones desde una perspectiva consolidada (es decir, en un hipotético libro diario de la consolidación, una vez practicada la eliminación inversión-patrimonio neto), llevaría a que la citada pérdida de control se contabilizase aplicando los siguientes criterios:

- Dando de baja el importe en libros de los activos (incluido el fondo de comercio), de los pasivos y la participación de los socios externos.
- Registrando el valor razonable de la contraprestación recibida y de cualquier participación retenida en la dependiente.
- Reclasificando a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier importe relacionado con el activo y el pasivo de la sociedad dependiente previamente reconocido en el estado total de ingresos y gastos reconocidos consolidado, como si el activo y el pasivo se hubieran enajenado directamente.
- Reconociendo cualquier diferencia resultante como beneficio o pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin llegar a una solución diferente, el artículo 31 de las normas regula la pérdida de control de una dependiente, en sintonía con la metodología propuesta para el proceso de consolidación, es decir, considerando que las cuentas anuales consolidadas no son el producto de una contabilidad diaria del grupo o entidad que informa, sino de la previa homogeneización y agregación de las partidas incluidas en las cuentas anuales individuales de las sociedades dependientes, sobre las que es preciso practicar los ajustes y eliminaciones regulados en las normas para obtener la información que luce en las cuentas anuales consolidadas.

Siguiendo esta metodología, la pérdida de control, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, se reconduce por la norma a la correcta reclasificación del resultado contabilizado en las cuentas individuales de la sociedad que enajena la participación. La misma metodología exige identificar, al menos, tres componentes:

- El importe que trae causa de las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, es decir, de la variación experimentada por el valor en libros de los activos netos de la dependiente desde dicha fecha, que en base consolidada deberán reclasificarse como reservas.
- El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio en que se produce la operación hasta la fecha de pérdida de control, que deberán lucir según su naturaleza.
- Y la que podría denominarse plusvalía o minusvalía pura, o resultado por la pérdida de control a escala consolidada.

Adicionalmente, en el supuesto de que la dependiente hubiera reconocido ingresos y gastos directamente en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición que estuvieran pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, el objetivo de imagen fiel en base consolidada exigiría que la baja de los activos y pasivos asociados al correspondiente ajuste o subvención llevase a identificar un cuarto componente incluido en el resultado reconocido en las cuentas individuales de la sociedad que enajena la participación, el cual

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

deberá reclasificarse dentro de la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que corresponda según su naturaleza. En particular, la norma precisa que las diferencias de conversión se mostrarán en la partida «Diferencias de cambio» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

La regulación de la pérdida de control se complementa con el tratamiento que el grupo debe otorgar a la participación retenida. Si se mantiene una participación en la que fue dependiente, en cuya virtud dicha sociedad pasa a calificarse como multigrupo o asociada, el artículo 31, letra b), dispone que el coste de la «nueva» inversión incluida en el perímetro de la consolidación será su valor razonable, importe a partir del cual se aplicará por primera vez el método de integración proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia. Es decir, un tratamiento contable de la operación que, considerando el cambio cualitativo en la gestión de los activos netos retenidos, lleva a un cambio cuantitativo en la información que debe suministrarse en las cuentas anuales consolidadas.

A tal efecto, la diferencia entre el citado valor razonable y el coste de la inversión en cuentas individuales deberá contabilizarse en sintonía con los criterios de reclasificación de resultados descritos en la letra a) del citado artículo 31, con la salvedad de que la diferencia entre el valor razonable y el que podríamos denominar coste consolidado de la participación (importe de los activos netos consolidados representativos del porcentaje de la participación retenida) no lucirá como resultado asociado a la baja o pérdida de control, sino a la participación retenida.

Este mismo criterio deberá aplicarse en el supuesto de que la pérdida de control se produzca en virtud de un hecho que no motive el reconocimiento de un resultado en cuentas individuales, como por ejemplo la dilución de la participación de la sociedad dominante por no acudir a una ampliación de capital, calculando el resultado de la pérdida de control o plusvalía pura por diferencia entre el importe representativo del nuevo porcentaje de participación (participación diluida) y el correspondiente al que otorgaba el control.

La baja de los activos y pasivos de la sociedad dependiente impone la cancelación de los socios externos. No obstante, con carácter previo, y con objeto de cumplir la regla general de que todo ingreso imputado directamente al patrimonio neto debe reclasificarse a la cuenta de pérdidas y ganancias por el mismo importe por el que previamente fue contabilizado en el estado total de ingresos y gastos reconocidos, a los exclusivos efectos de la consolidación, la letra d) del artículo 31 exige reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias del grupo un resultado que, sin embargo, como consecuencia de la simultánea baja de los socios externos, no lucirá en el balance (una suerte de reducción de capital desde la perspectiva de la entidad que informa, en la que al socio que abandona la empresa se le entrega su parte proporcional en los activos y pasivos de la entidad), pero sí en el estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.

Este mismo razonamiento es el que daría cobertura al otro componente del ajuste previsto en la letra d) del citado artículo 31, que es la parte proporcional de los resultados generados por la dependiente hasta la fecha en que se pierde el control.

En definitiva, a la vista de la información que se deriva de los ajustes a practicar de acuerdo con los mencionados criterios, el artículo 31 exige que el cien por cien de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones pendientes de imputar en la fecha de pérdida de control se traspasen a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, y que el cien por cien de los ingresos y gastos generados por la sociedad dependiente hasta dicha fecha también luzcan en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada de acuerdo con su naturaleza. Todo ello sin perjuicio de su correcta presentación como resultado de las operaciones interrumpidas, en el supuesto de que la actividad desarrollada por la sociedad dependiente tuviese que calificarse como tal.

14. Un aspecto peculiar e interesante que se ha clarificado en las presentes normas es el criterio que debe seguirse para realizar la eliminación inversión-patrimonio neto cuando la sociedad dependiente ha reconocido en sus cuentas anuales individuales un fondo de comercio. En los supuestos de participaciones indirectas, la cuestión a resolver es similar, en particular, si el citado fondo de comercio de la dependiente, o los que van surgiendo en las cuentas consolidadas de los subgrupos, deben calificarse como activos identificables desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, o por el contrario si la aplicación del citado método debe prescindir de tal calificación, considerando el conjunto de activos identificables

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

(en sentido estricto) y pasivos asumidos de cada sociedad dependiente como si de una sola entidad adquirida se tratase.

Los fondos de comercio no son partidas aisladas, ya que complementan y van indisolublemente unidos a grupos de activos que la norma denomina unidades generadoras de efectivo. En cuentas individuales, la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios dispone que cuando se adquiere una sociedad con una o varias unidades generadoras de efectivo y fondos de comercio reconocidos, el coste de la combinación no asignado a los activos identificables hay que repartirlo entre las citadas unidades (UGE,s), lo que puede modificar las asignaciones anteriores, poniendo de manifiesto que el fondo de comercio no es un activo identificable por separado y que además es variable en la medida que vaya siendo adquirido sucesivamente. Al amparo de estos argumentos, la solución adoptada ha sido la de no calificar los citados fondos de comercio como activos identificables.

A la hora de trasladar este criterio a la norma ha sido necesario introducir precisiones en el artículo 26, apartado 1, letra b) indicando que el patrimonio neto de la adquirida debe corregirse según el valor en libros del fondo de comercio reconocido en las cuentas anuales individuales, así como aclarar el procedimiento que debe seguirse en los supuestos de participaciones indirectas. A tal efecto, el artículo 35, apartado 2, aclara que la eliminación inversión-patrimonio neto en una dependiente que a su vez participa en un subgrupo, con carácter general, pondrá de manifiesto que los valores atribuidos a los elementos patrimoniales en el balance consolidado del subgrupo difieren de los contabilizados en el balance consolidado del grupo, incluidos, en su caso, los correspondientes fondos de comercio.

15. Los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas mantienen el desarrollo pormenorizado de la anterior regulación, a la que se incorporan como novedad las que vienen impuestas por el reconocimiento directo en el patrimonio neto de determinados ingresos y gastos. En particular, por los ajustes por cambios de valor o subvenciones, donaciones y legados que en la fecha de adquisición luzcan en el patrimonio neto de la sociedad dependiente.

Así, en el caso de operaciones entre sociedades del grupo que den lugar a traspasos a la cuenta de pérdidas y ganancias de ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto se fija el criterio de eliminar el gasto o ingreso de pérdidas y ganancias y el correspondiente gasto o ingreso de imputación directa al patrimonio por el traspaso.

Por ejemplo, en el caso de que una sociedad enajene un «activo financiero disponible para la venta» a otra sociedad del grupo que diera lugar al reconocimiento de un ingreso en pérdidas y ganancias (cuenta 7632. Beneficios de disponibles para la venta) y a un gasto imputado directamente a patrimonio (cuenta 802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta), y suponiendo que dicho elemento también estaba clasificado como «activo financiero disponible para la venta» en las cuentas anuales consolidadas, se procederá como sigue a efectos de consolidación:

- En el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado: Se eliminarán los saldos correspondientes de las partidas «transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias por valoración de instrumentos financieros» y «resultado consolidado del ejercicio».
- En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada: Se eliminarán los saldos correspondientes de las partidas «variación de valor razonable en instrumentos financieros: imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta» y «resultado consolidado del ejercicio».

No menos importante es el criterio que debe seguirse para contabilizar el resultado total o global consolidado. A tal efecto, en el artículo 28 se regula la consolidación posterior, estableciendo un tratamiento para los «ajustes por cambios de valor» y las «subvenciones, donaciones y legados recibidos» por la sociedad dependiente equivalente al del resultado contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual: La entidad que informa debe reconocer los citados «ajustes» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos» generados desde la fecha de adquisición y mostrarlos en las correspondientes subagrupaciones del patrimonio neto consolidado, por naturaleza o en el epígrafe socios

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

externos, en función de la respectivas participaciones (empresas del grupo y socios externos) en el resultado total de la entidad.

Este criterio exige diferenciar entre el patrimonio neto adquirido y el generado. Desde la perspectiva de la entidad que informa, solo el segundo constituye resultado global o total consolidado. Para dar cumplimiento a este criterio, el artículo 47 dispone que deben eliminarse los traspasos a pérdidas y ganancias de los «ajustes por cambios de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos» de la sociedad dependiente existentes en la fecha de adquisición y que, desde la citada perspectiva, no deben figurar como gastos o ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Por otro lado, en materia de eliminación de resultados por operaciones internas, las nuevas normas también matizan la regla según la cual el resultado se entiende realizado cuando una de las sociedades que participó en la operación interna sale del grupo. Se precisa ahora que para reconocer el resultado interno en cuentas consolidadas es necesario que el activo cuya valoración incorpora tal resultado no permanezca en el grupo tras la salida de la sociedad.

16. El capítulo IV desarrolla el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

Aparte de la integración global para entidades dependientes, las normas prevén la aplicación del método de integración proporcional en caso de sociedades multigrupo, si bien la dominante puede adoptar la política de que éstas aparezcan en las cuentas consolidadas utilizando el procedimiento de puesta en equivalencia obligatorio en el caso de sociedades asociadas.

Las sociedades multigrupo desarrollan su actividad económica bajo un acuerdo de control conjunto de sus partícipes, debiendo distinguirse de otras entidades creadas para desarrollar negocios conjuntos consistente en la utilización de activos (activos controlados conjuntamente) o en la realización de actividades económicas conjuntas (explotaciones controladas conjuntamente).

Sólo en el caso de existencia de sociedades que se puedan calificar como multigrupo se plantea la utilización de la integración proporcional, ya que los partícipes ejercen su control conjunto sobre la generalidad de los recursos de la entidad, y no sobre elementos particulares o partes de la misma.

En el supuesto de que la entidad bajo control conjunto responda a las características de explotaciones o activos controlados conjuntamente, deben aplicarse las disposiciones que al respecto contiene el Plan General de Contabilidad, lo que llevará a incluir, por lo general, determinados elementos en las cuentas individuales de los partícipes en función de su implicación y compromiso sobre los mismos.

Al contrario de lo establecido en el caso de adquisición del control, las participaciones previas al establecimiento de la relación de asociación o de control conjunto no se reexpresan según su valor razonable cuando se aplica la integración proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia la primera vez. De forma paralela, tampoco al cesar estas relaciones hay que reconsiderar el valor de las participaciones remanentes para que reflejen su valor razonable.

Por lo que se refiere a la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia (también denominado método de la participación), las novedades principales radican en la falta de separación del fondo de comercio adquirido, que seguirá formando parte de la participación puesta en equivalencia, así como la posibilidad de reconocer, con cautela, la eventual diferencia negativa como componente del resultado consolidado.

A partir de su reconocimiento inicial, las variaciones en el saldo de las participaciones puestas en equivalencia son un trasunto de los cambios que experimente el patrimonio neto de la entidad en la que se ha invertido, convenientemente homogeneizado utilizando los criterios de las cuentas consolidadas y prescindiendo de los resultados no realizados por las operaciones entre empresas incluidas en el perímetro de la consolidación.

Cuando las inversiones en asociadas y negocios conjuntos cumplan las condiciones para ser consideradas grupos de elementos mantenidos para la venta, se reclasificarán y tratarán como tales, pasando a formar parte del activo corriente consolidado.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

17. El capítulo V de las normas contempla dos temas de gran interés: la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera y el tratamiento del impuesto sobre beneficios en las cuentas consolidadas.

Al margen de las precisiones que se han realizado en la exposición de motivos del real decreto, la principal novedad en este ámbito son los criterios para consolidar sociedades del perímetro de la consolidación que formulen sus cuentas anuales en una moneda funcional, distinta de la del grupo, que esté sometida a altas tasas de inflación. Para ello es obligatorio ajustar dichos estados financieros, al objeto de expresarlos en términos de moneda de poder adquisitivo corriente, antes de proceder a su conversión en la moneda funcional en la que se presentan las cuentas consolidadas.

Aunque en las normas se dan varias reglas para calificar las posibles situaciones de hiperinflación, la que identifica en mayor medida esta circunstancia económica es la renuncia del uso o referencia de la moneda local en favor de otra más estable a la que poder referenciar las transacciones o en la que poder conservar la riqueza sin riesgo de erosión monetaria.

La reexpresión de los elementos del balance que no sean partidas monetarias o estén valorados según el valor razonable se hará utilizando la evolución de un índice general de precio que refleje los cambios del poder adquisitivo de la moneda desde el momento de su adquisición.

La reexpresión de los elementos de la cuenta de resultados se hará actualizándolos, en función de la evolución del citado índice, desde el momento en que fueron incurridos.

La contrapartida de las reexpresiones anteriores será doble, ya que una parte dará lugar a un resultado por exposición monetaria (pérdida o ganancia monetaria neta), que se considera realizado en el ejercicio, y otra a una reserva de actualización del patrimonio neto cuya finalidad es la de mantener el poder adquisitivo de las aportaciones y dotaciones a reservas hechas por los propietarios.

Para proveer de significado a las partidas del estado de flujos de efectivo, los cobros y pagos deben también actualizarse con el objeto de que representen la aportación o consumo, respectivamente, de medios líquidos en términos de poder adquisitivo corriente en la fecha de presentación.

18. La regulación del impuesto sobre beneficios contempla dos aspectos sobre el registro de activos, pasivos y gastos por impuesto sobre beneficios que se pueden plantear en la formulación de cuentas anuales consolidadas. Por una parte delimita la contabilización de impuesto sobre beneficios en los ejercicios en los que exista el grupo, con especial referencia a las diferencias temporarias en consolidación, incluidas las diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal. Por otra parte establece el reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos.

El impuesto sobre beneficios se registra aplicando al conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación las normas generales establecidas en la norma de registro y valoración 13.^a de la segunda parte del Plan General de Contabilidad y en sus normas de desarrollo. En consecuencia, tales normas se aplican no solo a los activos y pasivos de las sociedades del grupo, sino también a la parte de los elementos patrimoniales incorporados en el balance de las cuentas anuales al aplicar el método de integración proporcional y a los ajustes practicados en relación con las participaciones puestas en equivalencia.

Las diferencias temporarias en consolidación son las que se derivan de la diferencia entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal. A estos efectos, deberá considerarse que si bien en unos casos el valor en el balance consolidado puede ser igual que el del balance individual de las distintas sociedades que forman parte del grupo, en otros puede ser distinto, por ejemplo, como consecuencia de los ajustes por homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías derivados de la aplicación del método de adquisición, mientras que la base fiscal siempre será la misma, ya sea por la aplicación o no del régimen de tributación consolidada.

El fondo de comercio de consolidación derivado de la aplicación del método de integración global o del método de integración proporcional puede dar origen a diferencias temporarias deducibles o imponibles, y la diferencia negativa de consolidación a un efecto impositivo, para los que se aplicarán reglas especiales en sintonía con la indicada norma de registro y valoración 13.^a

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Las diferencias temporarias derivadas de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada pueden ser causa fundamentalmente de deducciones fiscales asociadas a la inversión, de la diferencia de conversión y, cuando sean distintas en cuentas anuales consolidadas que en cuentas anuales individuales, por la existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada. Tales diferencias pueden ir desapareciendo básicamente por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

En cuanto a la forma de determinar la diferencia temporaria derivada de estas participaciones en sociedades dependientes, multigrupos o asociadas, se aclara que su valor contable consolidado será el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos, en el caso de aplicación del método de integración global a las sociedades dependientes. Si se aplica el método de integración proporcional será el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado y si se aplica la puesta en equivalencia será el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación. Además, se especifican los supuestos en los que no se reconocerá el efecto impositivo de esas diferencias temporarias.

Sobre el registro de activos por impuestos diferidos adquiridos no reconocidos en la fecha de adquisición por no cumplir los criterios para ello que posteriormente proceda contabilizar, se distinguen dos supuestos, según se reconozcan o no en el plazo de un año establecido para la contabilidad provisional y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición. En el supuesto de que se reconozcan reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición y, si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá contabilizarse en la partida «Diferencia negativa de consolidación». En los restantes supuestos los activos por impuestos diferidos no reconocidos en la fecha de adquisición deberán reconocerse en resultados, o, si la norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre beneficios del Plan General de Contabilidad lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

19. Por último, en el capítulo VI se establecen las normas de elaboración de las cuentas anuales consolidadas en sintonía con los criterios y modelos de presentación del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones por razón del sujeto consolidado.

La información que se solicita en la memoria consolidada, desde la perspectiva del grupo como sujeto contable, es la misma que se exige en la memoria de las cuentas anuales individuales. Adicionalmente se solicita información sobre las partidas específicas de la consolidación, en particular, sobre el fondo de comercio, las diferencias negativas, el desglose de los epígrafes del patrimonio neto o, en su caso, la oportuna información segmentada.

En relación con esta última, solo cabe advertir que si bien la nota 25 del modelo normal de memoria del Plan General de Contabilidad exige informar sobre la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la empresa, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, el enfoque seguido en cuentas consolidadas se ha posicionado en línea con la vigente redacción de la norma internacional de referencia.

Con esta intención, los desgloses previstos en la información segmentada son los precisos para expresar la situación financiera del segmento y de sus flujos económicos y monetarios por las actividades de operación, inversión y financiación.

CAPÍTULO I

Sujetos de la consolidación

Sección 1.^a Grupo de sociedades

Artículo 1. *Grupo de sociedades.*

1. El grupo de sociedades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la sociedad dominante y todas las sociedades dependientes.

2. Sociedad dominante es aquella que ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, que se calificarán como dependientes o dominadas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

3. A efectos de esta norma se entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Artículo 2. *Presunción de control.*

1. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

2. Además de las situaciones descritas, pueden darse circunstancias de las cuales se deriva control por parte de una sociedad aún cuando ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto, incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas, o cuando no se haya explicitado el poder de dirección, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial.

Al valorar si dichas entidades forman parte del grupo se tomarán en consideración, entre otros elementos, la participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma.

Las siguientes circunstancias, entre otras, podrían determinar la existencia de control:

- a) Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma tal que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquella.
- b) La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad.
- c) La sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por lo tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades.
- d) La sociedad, con el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad, retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos.

Si una vez analizadas las citadas circunstancias existen dudas sobre la existencia del control sobre este tipo de entidades, éstas deberán ser incluidas en las cuentas anuales consolidadas.

Artículo 3. *Cómputo de los derechos de voto.*

1. Para determinar los derechos de voto, se añadirán a los que directamente posea la sociedad dominante, los que correspondan a las sociedades dependientes de ésta o que posea a través de otras personas que actúen en nombre propio pero por cuenta de alguna sociedad del grupo y aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la sociedad dominante, en relación con las sociedades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la sociedad dependiente que posea directamente los derechos de voto sobre éstas o a las personas que actúen por cuenta de o concertadamente con alguna sociedad del grupo.

3. Al calcular si una determinada sociedad posee o puede disponer de la mayoría de los derechos de voto de otra, se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por cualquier persona ajena al grupo.

Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen al control, se examinarán todos los hechos y circunstancias, incluidas las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales y cualquier otro acuerdo contractual, considerados aislada o conjuntamente, que afecten a esos derechos potenciales, sin tener en cuenta ni la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos ni la capacidad financiera para llevarlo a cabo.

Los derechos de voto potenciales no se tendrán en cuenta para calcular la participación de los socios externos de acuerdo con el artículo 27 de estas normas, así como las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio neto, asignadas a la sociedad dominante y a los socios externos a las que hace referencia el artículo 28. Estos importes se determinarán sobre la base de las participaciones efectivas en la propiedad que existan en ese momento, y en consecuencia no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los citados derechos de voto.

Sección 2.^a Otras sociedades que intervienen en la consolidación

Artículo 4. *Sociedades multigrupo.*

1. Son sociedades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas sociedades, no incluidas como sociedades dependientes, que son gestionadas por una o varias sociedades del grupo con otra u otras personas ajenas al mismo, ejerciendo el control conjunto.

2. Se entiende que existe control conjunto sobre otra sociedad cuando, además de participar en el capital, existe un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen el control conjunto de la sociedad.

Artículo 5. *Sociedades asociadas.*

1. Tendrán la consideración de sociedades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquéllas en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una influencia significativa en su gestión.

2. Existe influencia significativa en la gestión de otra sociedad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Una o varias sociedades del grupo participen en la sociedad.

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de la misma.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo. Para computar este porcentaje será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.

Asimismo, teniendo participación en la sociedad la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- a) Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la sociedad participada;
- b) Participación en los procesos de fijación de políticas, entre las que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
- c) Transacciones de importancia relativa con la participada;
- d) Intercambio de personal directivo; o
- e) Suministro de información técnica esencial.

CAPÍTULO II

Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia

Sección 1.ª Obligación de consolidar y excepciones

Artículo 6. *Obligación de consolidar.*

1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las siguientes normas:

a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicará las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

No obstante, también les será de aplicación el artículo 42, el artículo 43 y las indicaciones 1.ª a 9.ª del artículo 48 del Código de Comercio, así como el desarrollo reglamentario de estos preceptos.

Las cuentas anuales consolidadas que se formulen de acuerdo con las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, deberán depositarse en el Registro Mercantil utilizando los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia.

b) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por la aplicación de lo establecido en el Código de Comercio, en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la demás legislación que sea específicamente aplicable y en esta disposición; o por las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si opta por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en los dos últimos párrafos de la letra a) de este artículo.

2. Las sociedades dependientes que a su vez sean dominantes tienen la obligación de formular las cuentas anuales consolidadas, en la forma prevista en el número 1 anterior.

3. La obligación de formular las cuentas anuales consolidadas no exime a las sociedades integrantes del grupo, de formular sus propias cuentas anuales, conforme a su régimen específico.

Artículo 7. *Dispensa de la obligación de consolidar.*

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación en los casos siguientes:

a) Cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase las dimensiones señaladas en el artículo 8 de estas normas, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

b) Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea a su vez dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumpla lo dispuesto en el artículo 9 de estas normas, salvo que la sociedad dispensada haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

d) Cuando todas las sociedades filiales puedan quedar excluidas de la aplicación del método de integración global de acuerdo con lo indicado en el artículo 10.2.

2. La dispensa de la obligación de consolidar incluida en el apartado anterior no será de aplicación para los grupos y subgrupos de sociedades a los que, en razón del sector al que pertenecen, les sea de aplicación normativa especial que no contemple dicha posibilidad.

Artículo 8. *Dispensa de la obligación de consolidar por razón del tamaño.*

1. Una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo, una sociedad estará dispensada de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

2. A los efectos del cómputo de los límites previstos en el apartado anterior deberán agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el capítulo III de estas normas.

3. Alternativamente, podrá no aplicarse lo señalado en el apartado 2 anterior y considerar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo.

En este caso, se tomarán como cifras límite del total de las partidas del activo del balance y del importe neto de la cifra anual de negocios las previstas en el número 1 anterior incrementadas en un 20 por 100, mientras que la relativa al número medio de trabajadores no sufrirá variación.

4. Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

5. Si el período al cual se refieren las cuentas anuales consolidadas fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

Artículo 9. *Dispensa de la obligación de consolidar de los subgrupos de sociedades.*

1. No estará obligada a presentar cuentas anuales e informe de gestión consolidados la sociedad dominante, sometida a la legislación española, que sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) Que esta última sociedad posea el 50 por 100 o más de las participaciones sociales de aquélla y

b) Que accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por 100 de las participaciones sociales no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

2. En todo caso para acogerse a la dispensa establecida en el apartado anterior, será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad dominante dispensada de formular las cuentas consolidadas, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que la sociedad dominante dispensada de formular cuentas consolidadas indique en sus cuentas anuales la mención de estar exenta de la obligación de formular las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante del grupo mayor correspondientes al ejercicio en que se evalúa la obligación de consolidar de la dependiente, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

3. En aquellas circunstancias en las que la sociedad española dominante de un grupo sea adquirida durante el ejercicio por una sociedad sometida a la legislación española o de otro Estado miembro de la Unión Europea, de modo que los activos y pasivos de la sociedad española dominante adquirida se integren en su totalidad al cierre del ejercicio en el grupo superior pero los ingresos, gastos y flujos de efectivo solo se integren desde la fecha de adquisición, la sociedad española dominante adquirida podrá acogerse a esta dispensa en dicho ejercicio, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en los apartados anteriores.

No obstante, para que pueda aplicarse este supuesto será requisito necesario que los accionistas o socios que posean, al menos, el 90 por 100 de las participaciones sociales declaren de forma expresa su conformidad con la dispensa.

Sección 2.^a Métodos de consolidación

Artículo 10. Métodos aplicables.

1. Los métodos de consolidación aplicables son los siguientes:

- a) Integración global.
- b) Integración proporcional.

2. El método de integración global se aplicará a las sociedades dependientes, salvo en los casos enumerados a continuación:

a) En los supuestos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse sin incurrir en gastos desproporcionados o demoras excesivas.

b) Cuando la tenencia de las acciones o participaciones de la sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior, de acuerdo con lo indicado en el artículo 14, apartado 4.

c) Cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen sustancialmente el ejercicio del control de la matriz sobre esta dependiente.

3. El método de integración proporcional se podrá aplicar a las sociedades multigrupo. En caso de no aplicarse este método, estas sociedades se incluirán en las cuentas consolidadas aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia establecido en el artículo 12 de estas normas. La opción de aplicar este método se ejercerá de manera uniforme respecto a todas las sociedades multigrupo.

Artículo 11. *Conjunto consolidable.*

Forman el conjunto consolidable las sociedades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional con arreglo a lo señalado en el artículo anterior.

Sección 3.^a Procedimiento de puesta en equivalencia**Artículo 12.** *Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.*

1. El procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, se aplicará en la preparación de las cuentas consolidadas a las inversiones en:

- a) Sociedades asociadas, y
- b) Sociedades multigrupo cuando no se les aplique el método de integración proporcional.

Artículo 13. *Perímetro de consolidación.*

El perímetro de la consolidación estará formado por las sociedades que forman el conjunto consolidable y por las sociedades a las que se les aplique el procedimiento de puesta en equivalencia.

Sección 4.^a Inversiones en sociedades mantenidas para la venta**Artículo 14.** *Clasificación y valoración.*

1. A los efectos de estas normas, una sociedad dependiente que constituya un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta o disposición por otra causa, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta del Plan General de Contabilidad, se integrará globalmente, valorándose y presentándose conforme a dicha norma.

Por lo tanto, cuando se cumplan los criterios establecidos en el apartado 1 de la citada norma, una entidad que esté comprometida en un plan de venta u otra forma de disposición que implique la pérdida de control de una sociedad dependiente, clasificará todos los activos y pasivos de esa dependiente como mantenidos para la venta, independientemente de que la entidad tenga previsto retener una participación en dicha sociedad.

En estos casos, los activos y pasivos de la sociedad dependiente se incorporarán en el balance consolidado en los epígrafes «activos no corrientes mantenidos para la venta» y «pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta».

2. Las inversiones en asociadas y multigrupo que cumplan las condiciones para clasificarse como mantenidas para la venta, se clasificarán y presentarán como activos no corrientes mantenidos para la venta y se valorarán según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta del Plan General de Contabilidad, sin que por tanto resulte de aplicación el método de puesta en equivalencia o integración proporcional.

3. Cuando la inversión en una sociedad asociada o multigrupo, previamente clasificada como mantenida para la venta, deje de cumplir los criterios para ser clasificada como tal, se aplicará el procedimiento de la puesta en equivalencia o el método de integración proporcional, con efectos desde la fecha en que originalmente se aplicó el citado método o procedimiento.

Se aplicará este mismo criterio cuando la inversión en una sociedad asociada o multigrupo, que se adquirió con el propósito de su posterior enajenación, deje de cumplir los criterios para ser clasificada como activo no corriente mantenido para la venta. En estos casos, el procedimiento de la puesta en equivalencia o el método de integración proporcional, se aplicará con efectos desde la fecha en que se practicó la inversión.

Adicionalmente, se reexpresarán las cifras comparativas de todos los ejercicios desde su clasificación como mantenida para la venta.

4. Cuando el grupo adquiera una sociedad exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación, clasificará dicha sociedad como mantenida para la venta, en la fecha

de adquisición, solo si se cumple el requisito del apartado 1.b.3) de la norma de registro y valoración 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en el apartado 1.b) de la citada norma, que no se cumplan a esa fecha, sean cumplidos dentro de un corto periodo tras la adquisición, que por lo general, no se extenderá más allá de los tres meses siguientes.

En estas circunstancias el activo no corriente o grupo enajenable adquirido se valorará por su valor razonable menos los costes de venta estimados.

CAPÍTULO III

Método de integración global

Sección 1.^a Descripción del método

Artículo 15. Definición.

El método de integración global tiene como finalidad ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo considerando el conjunto de dichas sociedades como una sola entidad que informa. De esta forma, el grupo de sociedades debe calificar, reconocer, valorar y clasificar las transacciones en el marco de estas normas de conformidad con la sustancia económica de las mismas y considerando que el grupo actúa como un sujeto contable único, con independencia de la forma jurídica y del tratamiento contable que hayan recibido dichas transacciones en las cuentas anuales individuales de las sociedades que lo componen.

En consecuencia, la aplicación del método de integración global consiste en la incorporación al balance, a la cuenta de pérdidas y ganancias, al estado de cambios en el patrimonio neto y al estado de flujos de efectivo de la sociedad obligada a consolidar, de todos los activos, pasivos, ingresos, gastos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Sección 2.^a Homogeneización previa

Artículo 16. Homogeneización temporal.

1. Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la sociedad obligada a consolidar.

2. Si una sociedad del grupo cierra su ejercicio en una fecha diferente a la de las cuentas anuales consolidadas, su inclusión en éstas se hará mediante cuentas intermedias referidas a la misma fecha y periodo a que se refieran las cuentas consolidadas.

Sin embargo, si una sociedad del grupo cierra su ejercicio con fecha que no difiere en más de tres meses, anteriores o posteriores, de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables correspondientes a las citadas cuentas anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con el de las cuentas anuales consolidadas. Cuando entre la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad del grupo y la de las cuentas consolidadas se realicen operaciones o se produzcan sucesos que sean significativos, se deberán ajustar dichas operaciones o sucesos; en este caso, si la operación se ha realizado con una sociedad del grupo, se deberán realizar los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes, informando de todo ello en la memoria.

3. Cuando el grupo se haya acogido al contenido del segundo párrafo del apartado 2 anterior, y en un ejercicio posterior la sociedad dependiente modifique el cierre de su ejercicio acomodándolo a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, este cambio se tratará, a los únicos efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, como un cambio de criterio contable.

4. Cuando una sociedad entre a formar parte del grupo o salga fuera del mismo, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de

flujos de efectivo individuales de la indicada sociedad a incluir en la consolidación deberán estar referidos únicamente a la parte del ejercicio en que dicha sociedad haya formado parte del grupo.

Artículo 17. *Homogeneización valorativa.*

1. Los elementos del activo y del pasivo, los ingresos y gastos, y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Código de Comercio, texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y Plan General de Contabilidad y demás legislación que sea específicamente aplicable.

2. Si algún elemento del activo o del pasivo o algún ingreso o gasto, u otra partida de las cuentas anuales ha sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo y a los solos efectos de la consolidación, conforme a tales criterios, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

3. No obstante, si el grupo realiza varias actividades, de forma que unas están sometidas a la norma contable general (Plan General de Contabilidad) y otras a la norma aplicable en España a determinadas entidades del sector financiero, o por razón de sujeto contable, deberán respetarse las normativas específicas explicando detalladamente los criterios empleados, sin perjuicio de que para aquellos criterios que presenten opciones, deba realizarse la necesaria homogeneización de los mismos considerando el objetivo de imagen fiel, circunstancia que motivará homogeneizar las operaciones considerando el criterio aplicado en las cuentas individuales de la sociedad cuya relevancia en el seno del grupo sea mayor para la citada operación.

Cuando la normativa específica no presente opciones deberá mantenerse el criterio aplicado por dicha entidad en sus cuentas individuales.

Artículo 18. *Homogeneización por las operaciones internas.*

Cuando en las cuentas anuales de las sociedades del grupo los importes de las partidas derivadas de operaciones internas no sean coincidentes, o exista alguna partida pendiente de registrar, deberán realizarse los ajustes que procedan para practicar las correspondientes eliminaciones.

Artículo 19. *Homogeneización para realizar la agregación.*

Deberán realizarse las reclasificaciones necesarias en la estructura de las cuentas anuales de una sociedad del grupo para que ésta coincida con la de las cuentas anuales consolidadas.

Sección 3.^a Agregación

Artículo 20. *Agregación.*

La preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones mencionados en los artículos siguientes.

Sección 4.^a Eliminaciones

Subsección 1.^a Eliminación inversión-patrimonio neto

Artículo 21. *Eliminación inversión-patrimonio neto.*

La eliminación inversión-patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que la sociedad dominante posea, directa o indirectamente, con la parte proporcional de las

partidas de patrimonio neto de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dichas participaciones. Con carácter general, esta compensación se realizará sobre la base de los valores resultantes de aplicar el método de adquisición, según lo previsto en la subsección siguiente.

Subsección 2.^a Método de adquisición

Artículo 22. *Aplicación del método de adquisición.*

1. La adquisición por parte de la sociedad dominante del control de una sociedad dependiente constituye una combinación de negocios, en la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente. Esta adquisición se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, considerando las reglas particulares que en la presente subsección se indican desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

2. Sin embargo, cuando el conjunto de elementos patrimoniales de la sociedad adquirida no constituya un negocio, según se define en el apartado 1 de la citada norma de registro y valoración 19.^a, o la sociedad dominante y dependiente con anterioridad a que se formalice dicha vinculación en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, tuvieran la calificación de empresas del grupo de acuerdo con lo dispuesto en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad, la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará aplicando los criterios establecidos en los artículos 38 y 40 de la presente norma, respectivamente.

Artículo 23. *Determinación de la empresa adquirente.*

1. Para identificar la empresa adquirente deberán aplicarse los criterios incluidos en el apartado 2.1 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad. Con carácter general, la sociedad dominante que adquiere el control se calificará como adquirente, mientras que la sociedad dependiente cuyo patrimonio es adquirido, se calificará como adquirida.

2. No obstante, si la operación que da lugar a la relación dominante-dependiente se ha realizado mediante un intercambio de instrumentos de patrimonio por el que los socios anteriores de la sociedad dependiente han obtenido el control de la sociedad dominante, la operación se calificará como una combinación de negocios inversa en la que el patrimonio adquirido es el de la sociedad dominante. En estos casos, serán de aplicación los criterios incluidos en el artículo 33.

Artículo 24. *Fecha de adquisición.*

1. Se entenderá como fecha de adquisición aquella en la que la sociedad dominante obtiene el control de la dependiente.

2. Si de acuerdo con lo previsto en las presentes normas la fecha de primera consolidación fuese posterior a la fecha de adquisición, las magnitudes resultantes de aplicar el método de integración global deberán referirse a la fecha de adquisición.

Artículo 25. *Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos de la sociedad dependiente.*

1. Con carácter general, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente se valorarán por su valor razonable en la fecha de adquisición, con la metodología y excepciones previstas en el apartado 2.4 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad. Su valoración posterior se efectuará conforme a lo establecido en el apartado 2.9 de la citada norma.

2. Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido una combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán utilizando valores provisionales. En este caso, estos valores deberán ser ajustados conforme a lo establecido

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

en el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

3. Si los elementos entregados para adquirir el control de una dependiente siguen formando parte de la entidad combinada, éstos se valorarán por su valor contable previo.

Artículo 26. *Fondo de comercio de consolidación y diferencia negativa de consolidación.*

1. En la fecha de adquisición se reconocerá como fondo de comercio de consolidación la diferencia positiva entre los siguientes importes:

a) La contraprestación transferida para obtener el control de la sociedad adquirida determinada conforme a lo indicado en el apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, más en el caso de adquisiciones sucesivas de participaciones, o combinación por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier participación previa en el capital de la sociedad adquirida, y

b) La parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación en el capital de la sociedad dependiente una vez incorporados los ajustes derivados de la aplicación del artículo 25, y de dar de baja, en su caso, el fondo de comercio reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad dependiente en la fecha de adquisición.

2. Se presume que el coste de la combinación, según se define en el apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, es el mejor referente para estimar el valor razonable, en dicha fecha, de cualquier participación previa de la dominante en la sociedad dependiente. En caso de evidencia en contrario, se utilizarán otras técnicas de valoración para determinar el valor razonable de la participación previa en la sociedad dependiente.

3. En las combinaciones de negocios por etapas, los instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que el grupo posea con anterioridad a la adquisición del control, se ajustarán a su valor razonable en la fecha de adquisición, reconociendo en la partida 16.b), 18.b) o 20) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, según proceda, la diferencia con su valor contable previo. En su caso, los ajustes valorativos asociados a estas inversiones contabilizados directamente en el patrimonio neto, se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. En el supuesto excepcional de que en la fecha de adquisición, el importe de la letra b) del apartado 1 de este artículo sea superior al importe incluido en la letra a), dicho exceso se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como un resultado positivo en la partida «Diferencia negativa en combinaciones de negocios».

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso deberán evaluarse nuevamente los importes descritos en el apartado 1 anterior.

5. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas de acuerdo con los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad, considerando las siguientes reglas.

A los efectos de comprobar el deterioro de las unidades generadoras de efectivo en las que participen socios externos, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad antes de ser comparado con su importe recuperable. Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad, el fondo de comercio atribuible a los socios externos en el momento de la toma de control, menos la correspondiente amortización acumulada desde esa fecha.

El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, reduciendo en primer lugar, el importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad.

No obstante, debido a que el fondo de comercio se reconoce sólo hasta el límite de la participación de la dominante en la fecha de adquisición, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con el fondo de comercio se repartirá entre la asignada a la dominante y la

asignada a los socios externos; pero sólo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio.

Si la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo es superior al importe del fondo de comercio, incluido el teóricamente ajustado, la diferencia se asignará al resto de activos de la misma, según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 2.^a Inmovilizado material 2.2 Deterioro de valor del Plan General de Contabilidad.

En su caso, la pérdida por deterioro, así calculada, deberá imputarse a las sociedades del grupo y a los socios externos, considerando lo dispuesto en el apartado 1, letra d), del artículo 29 respecto al fondo de comercio atribuido a estos últimos.

Subsección 3.^a Participación de socios externos

Artículo 27. *Participación de socios externos.*

1. La valoración de los socios externos se realizará en función de su participación efectiva en el patrimonio neto de la sociedad dependiente una vez incorporados los ajustes derivados de la aplicación del artículo 25. Por tanto, salvo en el supuesto expresamente regulado en el artículo 29, apartado 1, letra d), de la presente norma, el fondo de comercio de consolidación no se atribuirá a los «socios externos».

Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital de cada sociedad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus sociedades dependientes.

2. La participación en el patrimonio neto de la sociedad dependiente atribuible a terceros ajenos al grupo, figurará en la subagrupación «socios externos» del patrimonio neto del balance consolidado.

3. Si las sociedades integrantes del grupo formalizan acuerdos en la fecha de adquisición con los socios externos sobre los instrumentos de patrimonio de una sociedad dependiente, como pudieran ser compromisos de compra futura o la emisión de opciones de venta, obligándose a entregar efectivo u otros activos si dichos acuerdos llegan a ejecutarse, la partida de socios externos se valorará en dicho momento por el valor actual del importe acordado y se presentará en el balance consolidado como un pasivo financiero.

La diferencia entre la parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación de los minoritarios en el capital de la sociedad dependiente, una vez incorporados los ajustes derivados de la aplicación del artículo 25, y el valor del pasivo financiero en la fecha de adquisición, motivará, en su caso, un ajuste en el fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa de consolidación.

Si los acuerdos con los minoritarios se alcanzan en un momento posterior, la diferencia a que se refiere el párrafo anterior se contabilizará en las reservas de la sociedad dominante.

Subsección 4.^a Eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores

Artículo 28. *Consolidaciones posteriores.*

1. En consolidaciones posteriores la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará en los mismos términos que los establecidos para la fecha de adquisición. El exceso o defecto del patrimonio neto generado por la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición se presentará en el balance consolidado de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La parte de este importe atribuible a la sociedad dominante que corresponda a partidas de reservas se mostrará en el epígrafe «reservas», y se desglosará en la memoria consolidada bajo la denominación «reservas en sociedades consolidadas».

b) La parte de este importe que corresponda a las subagrupaciones «ajustes por cambios de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos» figurarán en los respectivos epígrafes del patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza. En la memoria se desglosarán estas subagrupaciones informando sobre el origen y naturaleza de los ingresos y gastos incluidos en las citadas subagrupaciones.

c) La parte del exceso o defecto del patrimonio neto generado por la sociedad dependiente atribuible a los socios externos deberá inscribirse en la subagrupación «socios externos» del patrimonio neto. En la memoria también se incluirá el oportuno detalle sobre la

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

composición de este saldo, diferenciando la participación de los socios externos en las correspondientes subagrupaciones de las sociedades dependientes.

Para calcular estos importes se deberán eliminar las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, existentes en la fecha de adquisición.

2. A los efectos del apartado anterior, la variación del patrimonio neto se calculará:

a) Excluyendo el resultado del ejercicio, y,
b) Teniendo en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre sociedades del grupo, reguladas en los artículos 41 y siguientes.

3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo.

Artículo 29. *Modificación de la participación sin pérdida del control.*

1. Una vez que se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que den lugar a la modificación de la participación de la sociedad dominante en la sociedad dependiente, sin que, en caso de reducción, supongan una pérdida de control, se considerarán en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de los socios externos, se aplicarán las siguientes reglas:

a) No se modificará el importe del fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa reconocida, ni el de otros activos o pasivos del balance consolidado.

b) En los supuestos de reducción de la participación sin pérdida de control, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la sociedad que reduce su participación.

c) El importe de los «ajustes por cambios de valor» y de las «subvenciones, donaciones y legados recibidos» de la sociedad dependiente, que deben lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del balance consolidado, se cuantificará en función del porcentaje de participación que las sociedades del grupo posean en el capital de aquella, una vez realizada la operación.

d) La participación de los socios externos en el patrimonio neto de la sociedad dependiente se mostrará, en el balance consolidado, en función del porcentaje de participación que terceros ajenos al grupo posean en el capital de la citada sociedad, una vez realizada la operación, incluyendo en consecuencia el porcentaje de participación en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas consolidadas asociado a la modificación que se ha producido.

e) En su caso, el ajuste necesario para dar cumplimiento a lo dispuesto en las letras a), c) y d) motivará una variación en las reservas de la sociedad que reduce o aumenta su participación.

2. Cuando la reducción en el porcentaje de participación ocasione una pérdida significativa en las cuentas anuales individuales de la sociedad inversora, dicha circunstancia se tomará en consideración para apreciar el deterioro del fondo de comercio de consolidación.

Artículo 30. *Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.*

1. Cuando una sociedad dominante realice una nueva inversión en el capital de una sociedad dependiente o una desinversión en la misma, que no implique una variación en el porcentaje de participación en la sociedad dependiente, no se modificará el fondo de comercio ni la diferencia negativa de consolidación.

2. En los supuestos de reducción de la inversión, en su caso, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la sociedad que reduce su participación.

Subsección 5.^a Pérdida del control de la sociedad dependiente**Artículo 31.** *Pérdida del control.*

Cuando se produzca la pérdida del control de una sociedad dependiente se deberán observar las siguientes reglas:

a) A los exclusivos efectos de la consolidación, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales de la sociedad que reduce su participación, deberá ajustarse de acuerdo con los siguientes criterios:

a.1) El importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, se reconocerá como reservas de la sociedad que reduce su participación.

a.2) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha de pérdida de control deberán lucir según su naturaleza.

a.3) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, se reclasificarán a la partida que corresponda según su naturaleza. A tal efecto, las diferencias de conversión se mostrarán en la partida «Diferencias de cambio» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

a.4) El beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los citados ajustes se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, con el adecuado desglose dentro de la partida «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas».

Si la pérdida de control se origina sin que se produzca una desinversión en la sociedad participada, el resultado de la operación también se mostrará en esta partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

b) Si la sociedad dependiente pasa a calificarse como multigrupo o asociada, conforme a lo previsto en los artículos 4 y 5 de estas normas, se consolidará o aplicará inicialmente el procedimiento de puesta en equivalencia, según proceda, considerando a efectos de su valoración inicial, el valor razonable de la participación retenida en dicha fecha. La contrapartida del ajuste necesario para medir la nueva inversión a valor razonable se contabilizará de acuerdo con los criterios incluidos en la letra a).

c) La participación en el patrimonio neto de la sociedad dependiente que se retenga después de la pérdida de control, y que no pertenezca al perímetro de la consolidación, se valorará conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad, considerando a efectos de su valoración inicial el valor razonable en la fecha en que deje de pertenecer al citado perímetro, siendo igualmente aplicable la regla prevista en la letra a) para contabilizar la contrapartida del ajuste necesario para medir la nueva inversión a valor razonable.

d) Por último, a los exclusivos efectos de la consolidación, se deberá reconocer un ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada para mostrar la participación de los socios externos en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha de pérdida del control, y en la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto. La contrapartida del citado ajuste se contabilizará de acuerdo con los criterios incluidos en las letras a.2) y a.3) del presente artículo.

Subsección 6.^a Socios externos en consolidaciones posteriores**Artículo 32.** *Socios externos en consolidaciones posteriores.*

1. En consolidaciones posteriores la valoración de los socios externos se realizará teniendo en cuenta los ajustes y eliminaciones previstas en este capítulo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. La participación en los beneficios o pérdidas de las sociedades dependientes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidados que corresponda a socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado y no como un gasto o ingreso.

3. Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a los socios externos de una sociedad dependiente y la parte de patrimonio neto, excluidos los resultados del ejercicio, de la mencionada sociedad que proporcionalmente les corresponda, ambos importes después de los ajustes y eliminaciones previstos en este capítulo, dicho exceso será atribuido a los socios externos, aunque esto implique un saldo deudor en dicha partida.

4. En el caso de participaciones indirectas el cálculo de la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se realizará una vez integradas las sociedades dependientes en las que participe la sociedad dependiente a la que corresponden los indicados socios externos.

5. En el caso de participaciones recíprocas entre sociedades dependientes la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se calculará teniendo en cuenta la interrelación entre las sociedades.

6. Si los «socios externos» se califican como un pasivo financiero, los cambios en el valor razonable de esta partida se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, a través de la partida «Ajuste de valor de socios externos calificados como pasivo» dentro del margen financiero, salvo que existiera evidencia en contrario de que la variación de valor responde a otra naturaleza.

Si las opciones de venta otorgadas a los socios externos que califiquen a esta partida como un pasivo financiero, finalmente no son ejercidas, se considerará que se ha producido una venta de instrumentos de patrimonio a socios externos en la fecha de vencimiento de las mismas que se contabilizará según lo dispuesto en el artículo 29.

7. En consolidaciones posteriores deberán eliminarse los ajustes a valor razonable de los instrumentos financieros derivados que la sociedad dominante haya contabilizado en sus cuentas individuales, cuando dichos instrumentos deban calificarse como contraprestaciones contingentes de la combinación de negocios desde la perspectiva de las cuentas consolidadas.

Subsección 7.^a Método de adquisición: adquisiciones inversas y obtención del control sin transferir contraprestación

Artículo 33. *Adquisición inversa.*

1. De acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 23, se consideran adquisiciones inversas aquellas en las que la operación que da lugar a la relación dominante-dependiente ha sido realizada mediante un intercambio de participaciones por el que los socios anteriores de la sociedad dependiente obtienen el control de la sociedad dominante.

2. En el caso de adquisiciones inversas, dado que el control del grupo ha sido obtenido por los socios anteriores de la sociedad dependiente, se considera a la sociedad dependiente como sociedad adquirente, mientras que la sociedad dominante derivada de una adquisición inversa, se considerará sociedad adquirida.

En particular, en la fecha de adquisición el balance consolidado se formulará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los activos y pasivos de la sociedad dependiente (sociedad adquirente) mantienen los valores previos a la fecha de adquisición, sin perjuicio de los ajustes de homogeneización que correspondan.

b) Los activos y pasivos de la sociedad dominante (sociedad adquirida), excluida la participación en la sociedad dependiente (sociedad adquirente), se valoran de acuerdo con lo establecido en el artículo 25. Los ajustes derivados de dicha valoración se reflejarán en las reservas de la sociedad dominante.

c) El Fondo de Comercio o diferencia negativa de la sociedad dominante (sociedad adquirida), se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 26, con las precisiones que a continuación se indican.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

c.1) Los ajustes que deban practicarse se reflejarán en las reservas de la sociedad dominante (sociedad adquirida).

c.2) El valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida por la sociedad adquirente por su participación en la adquirida a efectos contables, se basa en el número de instrumentos de patrimonio de la adquirente que habría sido necesario emitir para dar a los antiguos propietarios de la adquirida, el porcentaje de instrumentos de patrimonio que poseen de la dominante legal después de la adquisición inversa.

c.3) En todo caso, la contraprestación transferida se comparará con el cien por cien del patrimonio neto de la sociedad dominante (sociedad adquirida), una vez incorporados los ajustes derivados de la aplicación del artículo 25.

d) La eliminación inversión-patrimonio neto se realiza compensando el valor de la participación de la sociedad dominante en el patrimonio neto de la sociedad dependiente con la proporción correspondiente en las partidas de patrimonio neto de esta sociedad dependiente, ajustando las reservas de la sociedad dominante por la diferencia.

En consecuencia, el importe total de patrimonio neto en el balance consolidado inicial será la suma de:

d.1) El valor contable del patrimonio neto de la sociedad dependiente (sociedad adquirente), y

d.2) El valor razonable de los activos y pasivos identificables de la sociedad dominante (sociedad adquirida), excluida la participación en la sociedad dependiente, y el fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa de consolidación.

En el patrimonio neto consolidado figurará como capital el correspondiente a la sociedad dominante legal, adquirida a efectos contables.

e) Los socios externos se calcularán a partir de los valores contables de la sociedad dependiente, anteriores a la combinación.

3. En consolidaciones posteriores se aplicarán las siguientes reglas:

a) La eliminación inversión-patrimonio neto se realizará en los mismos términos que los establecidos en la fecha de adquisición del control, presentando en el balance consolidado el exceso o defecto del patrimonio neto generado por la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, en los epígrafes o subagrupaciones que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 28.

b) Se considerará como coste de los activos y pasivos de la sociedad dominante el que resulta de aplicar el método de adquisición, de acuerdo con lo indicado en los apartados anteriores. La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada incluirá los ingresos y gastos de la dominante teniendo en cuenta el valor que se ha dado a los activos y pasivos de la sociedad dominante en las cuentas anuales consolidadas.

c) Los socios externos se calcularán en función de los valores contables de la dependiente, teniendo en cuenta los ajustes y eliminaciones regulados en este capítulo.

Artículo 34. *Adquisición del control sin transferir contraprestación.*

1. Si la obtención del control sobre la sociedad dependiente se pone de manifiesto por la adquisición por parte de esta sociedad de sus propios instrumentos de patrimonio, o por otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa que previamente participaba en aquella obtiene su control sin transferir contraprestación, resultarán aplicables los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, para las combinaciones por etapas.

2. En consecuencia, para la determinación del fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación, la sociedad dominante comparará el valor razonable de la participación previa en la fecha de adquisición, con la parte proporcional que le corresponda del valor de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos resultante de aplicar el artículo 25.

En estos casos, el valor razonable de la participación previa se obtendrá a partir de las técnicas de valoración previstas en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Cuando en aplicación de las citadas técnicas no resultase posible obtener un valor razonable fiable, la sociedad dominante empleará el coste consolidado de la inversión. Esto es, el importe que resultaría sobre la base del valor de la participación teniendo en cuenta la parte proporcional

de las reservas y del resultado del ejercicio generado por la sociedad dependiente, así como de los ajustes por cambios de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos desde la fecha en que se practicó la inversión hasta la fecha de adquisición.

3. Cuando la sociedad dominante controle a la sociedad dependiente sin participar en su capital, el importe de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente, se atribuirá en su totalidad a los socios externos conforme se establece en el artículo 27, sin que por tanto proceda el reconocimiento de un fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación.

Subsección 8.^a Método de adquisición: casos particulares

Artículo 35. *Participaciones indirectas.*

1. La eliminación inversión-patrimonio neto en los supuestos de participación indirecta se efectuará por etapas:

a) Se realizará en primer lugar, la eliminación inversión-patrimonio neto correspondiente a la sociedad dependiente que no tenga participación directa en el capital de ninguna otra sociedad dependiente.

b) Posteriormente, se realizarán las sucesivas eliminaciones inversión-patrimonio neto, por el orden que se deriva de lo indicado en la letra a) anterior, teniendo en cuenta para la cuantificación del patrimonio neto que formarán parte de este último las «reservas en sociedades consolidadas», y los «ajustes por cambios de valor» y las «subvenciones, donaciones y legados recibidos» que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 hayan surgido en las etapas anteriores.

2. Para determinar el fondo de comercio que surja en cada etapa deberá tenerse en consideración la cronología de las participaciones y la entidad que informa. En consecuencia, la eliminación inversión-patrimonio neto en una dependiente que a su vez participa en un subgrupo, se realizará aplicando los siguientes criterios:

a) En las cuentas consolidadas del subgrupo se mantendrán las valoraciones resultantes de aplicar el método de adquisición, en la fecha en que la dependiente adquirió el control de las sociedades que integran el subgrupo.

b) En las cuentas consolidadas del grupo, se aplicará el citado método considerando el conjunto de activos identificables y pasivos asumidos de cada sociedad dependiente como si de una sola entidad adquirida se tratase, circunstancia que lógicamente podría originar variaciones entre las valoraciones otorgadas a los citados elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas del subgrupo, y las que deben lucir en las cuentas consolidadas del grupo. En particular, deberá realizarse un nuevo análisis sobre la asignación de los fondos de comercio previamente reconocidos entre las diferentes unidades generadoras de efectivo del grupo.

Artículo 36. *Participaciones en el capital de la sociedad dominante.*

1. Las participaciones en el capital de la sociedad dominante figurarán en el patrimonio neto, minorando los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidas como activos financieros del grupo.

2. Los gastos derivados de transacciones con instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante, así como cualquier resultado procedente de su enajenación que se hayan registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán eliminarse ajustando las reservas de la sociedad que haya realizado la operación.

Artículo 37. *Participaciones recíprocas entre sociedades dependientes.*

1. En caso de participaciones recíprocas entre las sociedades dependientes, se deberá calcular el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 y siguientes, y sin que afecte al cálculo del patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular las reservas en sociedades consolidadas procedentes de sociedades dependientes participadas recíprocamente, y para determinar la participación en los ajustes

por cambios de valor y en las subvenciones, donaciones y legados recibidos por la sociedad dependiente, la variación del patrimonio neto de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta dicha interrelación.

3. En todo caso hay que tener en cuenta la cronología de las participaciones. Si las inversiones recíprocas se producen antes de la toma de participación de la dominante, será necesario realizar los cálculos derivados de la interrelación que previamente no se habían considerado en la elaboración de cuentas consolidadas anteriores. Cuando la inversión recíproca se produzca una vez que exista control, no se reconocerá fondo de comercio ni diferencia negativa de consolidación adicional, en sintonía con lo establecido en el artículo 29.

Subsección 9.^a Excepciones al método de adquisición

Artículo 38. *Adquisición de una sociedad dependiente que no constituye un negocio.*

1. Si se consolidan sociedades que no constituyen un negocio, los elementos patrimoniales de una sociedad dependiente se reflejarán en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas en el Plan General de Contabilidad para la adquisición de cada uno de ellos, tanto en la fecha de incorporación al grupo como en ejercicios posteriores, hasta su enajenación o disposición por otra vía.

2. En este caso, el valor contable de la participación se distribuirá en función del valor razonable relativo de los diferentes activos identificables adquiridos, y pasivos asumidos, sin que proceda el reconocimiento de fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa de consolidación.

3. El tratamiento contable de los socios externos seguirá el criterio general regulado en las presentes normas.

4. Si de conformidad con lo previsto en el artículo 23.2 la adquisición se califica como inversa, resultarán aplicables los criterios recogidos en el artículo 33 en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en los apartados anteriores.

Artículo 39. *Transmisiones de participaciones entre sociedades del grupo.*

1. A los efectos de este artículo, se entiende por sociedades del grupo las que forman parte del grupo definido en la sección 1.^a del Capítulo I de estas normas.

2. En las transmisiones entre sociedades del grupo de participaciones en el capital de otra sociedad de dicho grupo, no se alterarán los importes de las valoraciones de elementos patrimoniales, ni del fondo de comercio ni de la diferencia negativa de consolidación preexistente, debiéndose diferir los resultados de dicha operación hasta que se realicen frente a terceros. Se entenderá realizado frente a terceros cuando se enajenen o la sociedad dependiente deje de formar parte del grupo.

3. El resultado que se debe diferir es el que resultaría sobre la base del valor de la participación en la fecha de transmisión teniendo en cuenta la parte proporcional de las reservas y del resultado del ejercicio generado por la sociedad dependiente, así como de los ajustes por cambios de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos desde la fecha de adquisición. A tal efecto, el beneficio o pérdida reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad que enajena la participación deberá ajustarse de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, se reconocerá como reservas de la sociedad que enajena la participación.

b) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha en que se produce la transmisión deberá lucir según su naturaleza.

c) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, deberán lucir en las subgrupaciones A-2) y A-3) del balance consolidado de acuerdo con su naturaleza.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

d) El beneficio o pérdida que subsista se eliminará contra la participación en la sociedad dependiente que ha sido objeto de transmisión.

En su caso, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 29 respecto a la variación efectiva en el porcentaje de participación del grupo en la citada sociedad.

Artículo 40. *Combinaciones de negocios entre empresas del grupo.*

1. Si una sociedad que constituye un negocio adquiere la condición de sociedad dependiente en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, la integración de los activos identificables y pasivos asumidos en las cuentas consolidadas se realizará por los valores contables que tuvieran en las cuentas anuales individuales, si con carácter previo a adquirir dicha condición, esta sociedad, y la sociedad dominante, se encontraban bajo control común o dirección única de acuerdo con lo establecido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad.

2. En los supuestos de participación indirecta, si la sociedad dominante de un subgrupo formula cuentas anuales consolidadas, los activos identificables y pasivos asumidos que constituyan un negocio se valorarán por los valores que tuvieran en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española, siempre y cuando la vinculación dominante-dependiente se haya producido en virtud de una aportación no dineraria o escisión de los instrumentos de patrimonio de la dependiente. En el supuesto de que la citada sociedad estuviera dispensada de la obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.

Subsección 10.^a Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

A los efectos de esta sección, se entiende por sociedades del grupo las que forman parte del grupo definido en la sección 1.^a del Capítulo I de estas normas.

Artículo 41. *Eliminación de partidas intragrupo.*

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16 a 19.

2. Se entenderá por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 49.

Artículo 42. *Eliminación de resultados por operaciones internas.*

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo. A los efectos de esta subsección se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias como los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad.

2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.

No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, su reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

3. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una sociedad del grupo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

4. Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 43 a 47 o cuando una de las sociedades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o, en su caso, en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe en las partidas que procedan.

5. Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado.

6. Conforme a lo establecido en el artículo 41 deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas. También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras empresas del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

7. La eliminación de resultados por operaciones internas realizada en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, o al importe total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto, afectando a las reservas, a los ajustes por cambios de valor o a las subvenciones, donaciones y legados recibidos, que están pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

8. El ajuste en resultados, en ganancias y pérdidas imputadas directamente al patrimonio neto, y en otras partidas de patrimonio neto, afectará a la sociedad que enajene el bien o preste el servicio y, por tanto, al importe asignable a los socios externos de dicha sociedad.

9. La clasificación de los elementos patrimoniales, ingresos, gastos y flujos de efectivo se realizará desde el punto de vista del grupo, sin que se vean modificados por las operaciones internas. En el caso de que la operación interna coincida con un cambio de afectación desde el punto de vista del grupo, ese cambio de afectación se reflejará en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas al efecto en el Plan General de Contabilidad, en particular como se señala en los artículos siguientes.

10. Las referencias que en los artículos de esta subsección se realizan al inmovilizado o a las inversiones inmobiliarias también resultan aplicables a los activos no corrientes mantenidos para la venta.

11. Los apartados anteriores se aplicarán teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable.

Artículo 43. *Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.*

1. Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable, y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en inmovilizados o inversiones inmobiliarias deberán aplicarse las normas del artículo 44.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un elemento del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias como existencias, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en una partida específica

«activos transformados en existencias», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 44. *Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.*

1. Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable, y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando:

b.1) Se enajene a terceros el activo adquirido.

b.2) Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

b.3) En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

b.4) Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los inmovilizados o inversiones inmobiliarias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 43.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias como un elemento del inmovilizado o inversión inmobiliaria, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida «trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 45. *Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.*

1. Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los financieros.

2. Cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de un activo, los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 43 y 44.

Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del precio de adquisición o coste de producción de los activos, eventualmente neto de amortizaciones, y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

3. Cuando estos servicios se incorporen como coste de un elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida «trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 46. *Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.*

1. Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

participaciones en el capital de sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en el citado artículo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Artículo 47. *Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.*

1. No obstante lo establecido en los artículos anteriores, cuando en las cuentas consolidadas se aplique el valor razonable al elemento patrimonial objeto de la operación interna, el resultado interno se reclasificará, en su caso, en el importe de la variación de valor razonable, en la correspondiente partida de patrimonio neto.

2. En todo caso, se eliminarán los resultados contabilizados por las sociedades adquiridas derivados de transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias desde cuentas de patrimonio neto, por los importes de las subagrupaciones del balance «Ajustes por cambios de valor» y «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» existentes en la fecha de adquisición. Tales resultados se considerarán integrados en las partidas de patrimonio neto de las que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado uno del artículo 28.

Artículo 48. *Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.*

1. A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado.

2. El resultado se determinará, en su caso, por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

3. El resultado determinado conforme a lo previsto en los apartados anteriores lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada bajo la denominación «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo» o «pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo», según corresponda.

4. Se eliminarán los ajustes, por aplicación del valor razonable o por cualquier otro concepto, registrados con posterioridad a la adquisición a terceros de estos activos.

5. En el caso de adquisición a terceros de instrumentos financieros compuestos emitidos por sociedades del grupo, por el componente de pasivo financiero se procederá según lo establecido en este artículo, mientras que el componente de patrimonio neto se tratará de acuerdo con su naturaleza.

Artículo 49. *Eliminación de dividendos internos.*

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

2. Estos dividendos serán eliminados, considerándolos reservas de la sociedad perceptora.

3. Cuando se trate de dividendos a cuenta se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó.

CAPÍTULO IV

Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia

Sección 1.^a Método de integración proporcional

Artículo 50. *Definición del método.*

1. La aplicación del método de integración proporcional consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de la sociedad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las sociedades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes, descritos en el Capítulo III.

2. Las cuentas de la sociedad multigrupo a incorporar por aplicación del apartado anterior serán las cuentas anuales consolidadas de dicha sociedad. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 51. *Criterios aplicables.*

1. Para efectuar la integración proporcional se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones, las reglas establecidas en los artículos 16 a 49 relativas al método de integración global, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) La agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la sociedad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las sociedades del grupo en el patrimonio neto de aquélla.

b) Los créditos y débitos, los ingresos y gastos, flujos de efectivo y los resultados por operaciones con las sociedades multigrupo se eliminarán en la proporción indicada en la letra anterior. Las diferencias que no hayan podido ser eliminadas figurarán en partidas independientes de las cuentas anuales consolidadas.

c) No deberá lucir en las cuentas consolidadas ninguna partida correspondiente a socios externos de la sociedad multigrupo.

d) En el caso de que las aportaciones no monetarias realizadas por sociedades del grupo en la sociedad multigrupo hayan generado pérdidas o ganancias, en las cuentas consolidadas solo se reconocerá la porción correspondiente al capital poseído por los demás partícipes en la sociedad multigrupo. Estas pérdidas o ganancias deben ser eliminadas ajustando el valor del activo correspondiente. Se reconocerá el importe de cualquier pérdida cuando la operación haya puesto de manifiesto un deterioro de valor de los activos transferidos.

e) En el caso de que las sociedades del grupo efectúen aportaciones no monetarias de negocios a la sociedad multigrupo, deberá considerarse lo establecido en el artículo 31 anterior.

2. Si existiesen participaciones previas, para determinar el coste de la inversión en la sociedad multigrupo se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

3. Cuando antes de la aplicación de este método se hubiera aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 58.5.

4. En el caso de que la primera aplicación del método de integración proporcional se produzca como consecuencia de una disposición parcial con pérdida de control de una sociedad dependiente será de aplicación lo indicado en el artículo 31.b).

5. Con carácter previo a la aplicación de los criterios recogidos en los apartados anteriores, deberá realizarse un adecuado análisis del fondo económico de los acuerdos alcanzados con los otros socios o propietarios de la sociedad multigrupo. Si como consecuencia del citado análisis se concluye que la entidad, en esencia, constituye una explotación o un activo controlado de forma conjunta, en los términos descritos en la norma de registro y valoración 20.^a Negocios conjuntos del Plan General de Contabilidad, su tratamiento contable deberá ajustarse a lo previsto en la citada norma.

Sección 2.^a Procedimiento de puesta en equivalencia**Artículo 52.** *Descripción del procedimiento.*

1. Según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una sociedad se registrará inicialmente al coste, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponde al inversor en la variación del patrimonio neto producido en la entidad participada, después de la fecha de adquisición, una vez ajustado de acuerdo con lo previsto en el artículo 55.

2. Cuando a una sociedad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia las cuentas de dicha sociedad a considerar, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos siguientes serán sus cuentas anuales consolidadas. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 53. *Homogeneización de la información.*

1. Si la sociedad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta en equivalencia, en los términos previstos en el artículo 17, cuando tales diferencias resulten significativas y siempre que se pueda disponer de la información necesaria.

2. Las cuentas anuales de la empresa participada deberán referirse a la misma fecha que las cuentas anuales consolidadas. A estos efectos se aplicará el apartado 2 del artículo 16. También será de aplicación el apartado 3 de dicho artículo, siempre que pueda obtenerse la información necesaria.

Artículo 54. *Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.*

1. Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, la participación en la sociedad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la sociedad, una vez realizados los ajustes previstos en el artículo 25, circunstancia que exigirá reconocer la inversión por su coste salvo en el supuesto excepcional regulado en el segundo párrafo del apartado 2 de este artículo.

Este importe figurará en el activo del balance consolidado bajo la denominación «participaciones puestas en equivalencia».

Si existiesen participaciones previas, para determinar el coste de la inversión en la sociedad puesta en equivalencia se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

En el caso de que la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia se produzca como consecuencia de una disposición parcial con pérdida de control de una sociedad dependiente será de aplicación lo indicado en el artículo 31.b). Cuando previamente a la aplicación de este procedimiento se hubiera aplicado el método de integración proporcional se estará a lo dispuesto en el artículo 58.6.

2. Si la diferencia entre el importe al que la participación estaba contabilizada en las cuentas individuales y el valor a que se ha hecho referencia en el apartado anterior es positiva, el fondo de comercio puesto de manifiesto se incluirá en el importe en libros de la inversión recogido en la partida «participaciones puestas en equivalencia» y se informará de él en la memoria.

En el supuesto excepcional de que dicha diferencia sea negativa se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como un resultado positivo en la partida «Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia». No obstante, antes de reconocer el citado ingreso deberán evaluarse nuevamente los importes descritos en el apartado 1 de este artículo.

3. Los resultados generados por la sociedad puesta en equivalencia se reconocerán desde la fecha en que se adquiere la influencia significativa o, en el caso de sociedades multigrupo, el control conjunto.

Artículo 55. *Ajustes al valor inicial de la participación.*

1. El valor contable en el balance consolidado de la participación en la sociedad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las sociedades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad participada desde la valoración inicial, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha sociedad y las sociedades del grupo.

Las citadas eliminaciones de resultados incluyen tanto las procedentes de transacciones en las que la sociedad es transmitente como aquellas en las que actúa como adquirente. Dichas eliminaciones se realizarán conforme a lo dispuesto en los artículos 42 a 47, si bien alcanzará exclusivamente al porcentaje que sobre los resultados de la participada corresponda a las sociedades del grupo y en la medida en que se pueda obtener la información necesaria para ello.

Cuando la eliminación tenga su origen en una transacción realizada con una sociedad incluida en el perímetro de la consolidación por integración global, la contrapartida de la eliminación de resultados a la que se refiere el apartado anterior será la propia participación en la sociedad puesta en equivalencia.

2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de los ajustes previstos en el artículo 25, y el importe del fondo de comercio implícito, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda, a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la sociedad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.

3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

a) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio de la participada formarán parte de los resultados consolidados, figurando de forma explícita en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, bajo la denominación «Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia».

b) Sin embargo, en el caso de que la sociedad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la participación calculado por puesta en equivalencia, salvo que existan otras partidas que formen parte de la inversión neta del inversor en la sociedad participada, tal y como dicha inversión se define en el artículo 64.2). En este caso el exceso de las pérdidas sobre la inversión en instrumentos de patrimonio, se aplicará a las otras partidas que formen parte de la inversión neta en orden inverso a la prioridad en la liquidación.

Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de sociedades ha efectuado pagos en nombre de la sociedad participada.

Si la sociedad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen el importe de las pérdidas no reconocidas.

Los ingresos y gastos de la sociedad participada que no se hayan reconocido en pérdidas y ganancias se tratarán de forma análoga a éstos.

c) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a otras variaciones del patrimonio neto, ya sea por cambios en el patrimonio neto de la sociedad participada que la misma no haya reconocido en su resultado del ejercicio, o reservas generadas procedentes de resultados de ejercicios anteriores, se mostrarán en los correspondientes epígrafes o subagrupaciones del patrimonio neto conforme a su naturaleza.

d) Los beneficios distribuidos por la sociedad participada contabilizados como ingresos serán eliminados, considerándose reservas de la sociedad que posea la participación. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la sociedad que los haya recibido.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

4. Cuando existan derechos de voto potenciales, las proporciones en el resultado del ejercicio y en cambios en el patrimonio neto de la sociedad puesta en equivalencia se determinarán a partir de la participación efectiva en la propiedad que exista en ese momento, que no tendrá en cuenta el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales.

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

1. En una nueva adquisición de participaciones en la sociedad puesta en equivalencia, la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se determinarán del mismo modo que la primera inversión y en los porcentajes sobre el patrimonio neto que corresponda a tal inversión. Si en relación con una misma participada, surge un fondo de comercio y una diferencia negativa de consolidación, la diferencia negativa se reducirá hasta el límite del fondo de comercio implícito.

2. En una reducción de la inversión con disminución de la participación en la sociedad, en la que sin embargo se mantenga la influencia significativa, la partida representativa de la inversión se valorará aplicando las reglas establecidas en los artículos anteriores, por los importes que correspondan al porcentaje de participación que se retiene. El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por:

- a) Los resultados obtenidos por la sociedad participada.
- b) La aplicación del valor razonable a los elementos patrimoniales de la sociedad participada en la fecha de primera puesta en equivalencia.
- c) Los ajustes de valor imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan con la reducción en el porcentaje de participación.

3. Cuando una nueva adquisición de participaciones en la sociedad no implique un aumento en el porcentaje de participación, no se modificará el fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita ni, en su caso, la diferencia negativa de consolidación.

Cuando una reducción de participaciones en la sociedad no implique una reducción en el porcentaje de participación, se reducirá el valor de la partida representativa de la inversión y de las reservas en sociedades puestas en equivalencia en el importe obtenido como consecuencia de la reducción, eliminándose el resultado que, en su caso, haya sido registrado por la sociedad inversora.

4. Si el aumento o reducción del porcentaje de participación sin que se produzca una inversión adicional o una desinversión implica la modificación del valor de las participaciones en la sociedad participada, se reconocerá el correspondiente resultado en la partida «Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de este resultado con el adecuado desglose.

Artículo 57. *Pérdidas por deterioro del valor.*

1. Una vez que se haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia y se hayan reconocido las pérdidas de la sociedad participada de acuerdo con el artículo 55, el inversor aplicará en las cuentas consolidadas lo establecido en el apartado 2.5.3 de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos Financieros del Plan General de Contabilidad, para determinar si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales respecto a la inversión neta que tenga en la sociedad participada.

2. El análisis del deterioro del fondo de comercio no se llevará a cabo de forma separada, sino en función de lo previsto en el apartado anterior. Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo concreto, incluido el fondo de comercio de consolidación, que forme parte del valor en libros de la inversión en la participada. Por consiguiente, las reversiones de estas pérdidas por deterioro se reconocerán de acuerdo con lo dispuesto en la citada norma de registro y valoración 9.^a

El importe recuperable de una inversión en una sociedad asociada se valorará para cada participación, salvo cuando la asociada no genere flujos de caja que sean en gran medida independientes de los de otros activos de la entidad.

Sección 3.ª Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo

Artículo 58. *Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.*

1. Dejará de aplicarse el procedimiento de puesta en equivalencia desde la fecha en que deje de existir influencia significativa, en el caso de las sociedades asociadas, o control conjunto, en el caso de las sociedades multigrupo.

2. En su caso, deberá considerarse el registro específico aplicable a las sociedades asociadas o multigrupo que se califiquen como grupos enajenables mantenidos para la venta de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la presente norma.

3. Si después de la pérdida de la condición de sociedad multigrupo o asociada se mantiene una participación en el patrimonio de la misma, sin que ésta pertenezca al perímetro de la consolidación, se valorará conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.ª del Plan General de Contabilidad, considerando que su coste es el valor contable consolidado en la fecha en que dejan de pertenecer al perímetro de la consolidación.

4. En aquellos casos en los que la empresa asociada o multigrupo pase a ser dependiente, se procederá de conformidad con lo establecido en los artículos 22 a 26.

5. Si la empresa asociada pasa a tener la calificación de multigrupo y se aplica el método de integración proporcional, deberán seguirse los criterios recogidos en el artículo 51, manteniéndose en el balance las partidas de patrimonio neto atribuibles a la participación previa.

6. Si la empresa multigrupo que se consolidaba por el método de integración proporcional pasa a tener la calificación de asociada, se aplicará la puesta en equivalencia inicialmente a partir de los activos y pasivos consolidados atribuibles a dicha participación, manteniéndose en el balance las partidas de patrimonio neto atribuibles a la participación retenida.

CAPÍTULO V

Otras normas aplicables a la consolidación

Sección 1.ª Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera

Artículo 59. *Moneda funcional.*

1. La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Es decir, la moneda del entorno en el que la empresa genera y emplea el efectivo.

Para determinar la moneda funcional se considerarán de forma prioritaria los siguientes factores:

a) La moneda que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios, circunstancia que motivará que con frecuencia sea la moneda en la que se denominen y liquiden los precios de sus productos.

b) La moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

c) La moneda que influya fundamentalmente en los costes de mano de obra, de los materiales y otros costes incurridos por la producción de bienes o el suministro de servicios, que con frecuencia será la moneda en la que se denominen y liquiden los citados costes.

Adicionalmente, los siguientes aspectos pueden suministrar evidencia adicional sobre cuál es la moneda funcional, en aquellos supuestos en los que con la aplicación de los factores anteriores no se haya alcanzado una conclusión clara al respecto:

a) La moneda en la que se generan los fondos de las actividades de financiación, es decir, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio neto emitidos.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

b) La moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de explotación.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

2. Para decidir si la moneda funcional de una sociedad del perímetro de consolidación es la misma que la de la sociedad obligada a consolidar, también se considerarán los siguientes factores:

a) Si las actividades se llevan a cabo con un grado significativo de autonomía, o por el contrario son una extensión de las actividades de la sociedad dominante.

b) Si la proporción que representan las transacciones entre la sociedad que se consolida y la sociedad dominante es reducida, o por el contrario es elevada.

c) Si los flujos de efectivo de la sociedad que se consolida afectan directamente a los flujos de efectivo de la sociedad dominante y están disponibles para ser remitidos a la misma.

d) Si los flujos de efectivo de las actividades de la sociedad que se consolida son suficientes para atender las obligaciones por deudas presentes y futuras que surgen en el curso normal de la actividad.

3. La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, por lo que una vez definida la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones. En este último caso, se aplicarán los procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha de cambio.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 61, si alguna de las sociedades del perímetro de consolidación no hubiera preparado las cuentas anuales en su moneda funcional, según lo previsto en la norma de registro y valoración 11.^a Moneda extranjera del Plan General de Contabilidad, éstas habrán de ser elaboradas previamente en referencia a la misma.

Artículo 60. *Moneda de presentación.*

1. La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44.5 del Código de Comercio, las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas expresando los valores en euros.

Artículo 61. *Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.*

1. La conversión de las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional sea distinta del euro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los activos y pasivos se convertirán al tipo de cambio de cierre. Se entiende por tipo de cambio de cierre el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha.

b) Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convertirán al tipo de cambio histórico.

c) La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto, se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación «diferencia de conversión», en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

2. A los efectos del apartado anterior se considerará tipo de cambio histórico:

a) Para las partidas de patrimonio neto existentes en la fecha de adquisición de las participaciones que se consolidan: el tipo de cambio a la fecha de la transacción.

b) En el caso de ingresos y gastos, incluyendo los reconocidos en el patrimonio neto: el tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción. En particular, la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias o al valor contable de activos y pasivos no financieros, de ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto se realizará de conformidad con los tipos de cambio históricos a los que se reconocieron los citados ingresos y gastos. No

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

obstante, se podrá utilizar un tipo medio ponderado del periodo (como máximo mensual), representativo de los tipos de cambio existentes en las fechas de las transacciones, siempre que éstos no hayan variado de forma significativa.

c) Reservas generadas tras las fechas de transacción como consecuencia de resultados no distribuidos: el tipo de cambio efectivo resultante de convertir los gastos e ingresos que produjeron dichas reservas.

3. El fondo de comercio de consolidación y los ajustes a los valores razonables de activos y pasivos derivados de la aplicación del método de adquisición se consideran elementos de la sociedad adquirida, convirtiéndose, por tanto, al tipo de cambio de cierre.

4. Cuando el negocio adquirido esté compuesto por negocios en diferentes monedas funcionales, el proceso de asignación de valores a activos y pasivos, así como el fondo de comercio resultante, se deberá realizar para cada una de dichas monedas funcionales, de tal forma que tanto los activos y pasivos ajustados como el fondo de comercio quedarán identificados a nivel de los negocios de cada moneda funcional, como activos y pasivos de cada uno de ellos.

5. Los cálculos necesarios para determinar el valor recuperable del fondo de comercio se realizarán considerando que los flujos de efectivo se producen en la moneda funcional de cada unidad generadora de flujos de efectivo. El importe que se hubiera asignado a un grupo de unidades generadoras de efectivo, se calculará empleando la moneda funcional de la sociedad inversora.

6. Los socios externos se convertirán al tipo de cambio histórico. De acuerdo con la letra c) del apartado 1 de este artículo, la diferencia de conversión atribuible a éstos, en su caso, neta del efecto impositivo, se reconocerá en la partida socios externos del balance consolidado.

7. La diferencia de conversión contabilizada en el estado consolidado de ingresos y gastos, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del periodo en que se enajene o se liquide por otra vía la inversión en la sociedad consolidada de acuerdo con los criterios incluidos en el artículo 66.

8. Los flujos de efectivo se convertirán al tipo de cambio de la fecha en que se produjo cada transacción o empleando un tipo de cambio medio ponderado del periodo (como máximo mensual) siempre que no haya variaciones significativas. En el estado de flujos de efectivo consolidado se incluirá una partida que recoja el efecto en el saldo final de efectivo de las variaciones en el tipo de cambio. Este importe se presentará al margen de los flujos procedentes de las actividades de explotación, de inversión y de financiación.

9. En el caso de que se integren en la consolidación cuentas anuales cuya fecha de cierre sea diferente de la fecha a la que se refieran las cuentas anuales consolidadas, los tipos de cambio aplicables para su conversión serán los correspondientes al periodo al que se refieran las cuentas anuales de la sociedad extranjera, sin perjuicio de los ajustes que fueran procedentes en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16, cuando entre la fecha de cierre de la sociedad extranjera y la del grupo se produzca una variación significativa en el tipo de cambio aplicable.

Artículo 62. *Conversión a euros de cuentas anuales con monedas de economías afectadas por altas tasas de inflación.*

1. Se considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

a) La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.

b) La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.

c) Las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.

d) Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o

e) Los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. La conversión a euros de cuentas anuales expresadas en una moneda funcional que corresponda a una economía hiperinflacionaria se realizará aplicando las siguientes reglas:

a) Con carácter previo a su conversión a euros, se ajustarán los saldos de las cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en el apartado siguiente.

b) Los activos, pasivos, partidas de patrimonio neto, gastos e ingresos, se convertirán a euros al tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance más reciente.

c) Las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes de cada año, salvo las correspondientes al primer ejercicio en que deba practicarse la reexpresión. En consecuencia, no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en los tipos de cambio.

3. Las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional sea la moneda correspondiente a una economía sometida a altas tasas de inflación, a efectos de su posterior conversión en euros, serán reexpresadas mediante la utilización de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, aplicando las reglas siguientes:

a) No se actualizará el valor de aquellos elementos que ya están contabilizados en términos de la unidad monetaria corriente, tales como las partidas monetarias y los elementos no monetarios contabilizados al valor razonable.

b) Los activos y pasivos no monetarios contabilizados al coste histórico, incluidas amortizaciones acumuladas, se actualizarán desde la fecha de adquisición o de revalorización. Este importe ajustado será objeto de pérdida por deterioro del valor, de acuerdo con las disposiciones del Plan General de Contabilidad, cuando su cuantía exceda del importe recuperable.

Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance. Tales partidas se contabilizarán en el balance convertido por la cuantía calculada de esta forma.

c) Al comienzo del primer ejercicio en que se realicen los ajustes por inflación, las partidas de patrimonio neto, excepto las reservas y los ajustes por cambios de valor, se actualizarán desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por otra vía. El importe de las reservas se determinará por diferencia con el resto de partidas del balance. Al final del primer ejercicio, así como en los ejercicios siguientes, se actualizarán todas las cuentas de patrimonio neto desde el inicio del periodo o desde la fecha de aportación, si fuese posterior.

d) Los gastos e ingresos se actualizarán desde la fecha en que fueron incurridos.

e) La cuenta de pérdidas y ganancias incluirá una partida con la denominación «pérdida o ganancia monetaria neta» que exprese la pérdida o ganancia de poder adquisitivo derivada de mantener activos y pasivos monetarios. Su importe se corresponderá con el de los ajustes realizados para actualizar las partidas no monetarias a la unidad monetaria corriente, incluyendo los realizados a partidas de gastos e ingresos y patrimonio neto y que se deriven de cambios en el índice de precios del ejercicio. Este importe se podrá calcular también multiplicando la media ponderada de la posición monetaria neta mantenida en el ejercicio por la variación del índice en dicho ejercicio.

La partida anterior se clasificará como gasto o ingreso financiero, según el caso. A efectos del cálculo de la capitalización de gastos financieros, cuando así lo prevean las disposiciones del Plan General de Contabilidad, esta partida no se incluirá dentro de los gastos susceptibles de capitalización.

f) Las partidas del estado de flujos de efectivo se actualizarán desde el momento en que se produjo el flujo correspondiente.

4. En el ejercicio en que una sociedad identifique que una economía deja de tener altas tasas de inflación, dejará de aplicar los criterios anteriores. En tal caso, las cifras expresadas en la unidad de valoración corriente al final del ejercicio anterior, tendrán la consideración de coste histórico de dichas partidas.

Artículo 63. *Diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias intragrupo.*

Los ingresos o gastos por diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias a pagar o a cobrar intragrupo, denominadas en una moneda distinta a la moneda funcional de alguna de las partes, no se eliminan en consolidación. En consecuencia, y salvo por lo dispuesto en los artículos siguientes, dichas diferencias serán reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Artículo 64. *Partidas monetarias que formen parte de la inversión neta en una sociedad en el extranjero.*

1. Las diferencias de cambio que se produzcan en una partida monetaria que sea parte de la inversión neta en una sociedad en el extranjero se reconocerá, a los solos efectos de la consolidación, en la partida de «diferencia de conversión». Dicha diferencia se imputará a resultados cuando se enajene o a medida que se disponga por otra vía de la inversión neta con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66.

2. A los efectos de lo previsto en este artículo, se define sociedad en el extranjero e inversión neta en una sociedad en el extranjero como:

a) Sociedad en el extranjero: Una sociedad dependiente, multigrupo o asociada, u otro tipo de negocio conjunto o sucursal de una sociedad incluida en la consolidación, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de dicha entidad.

b) Inversión neta en una sociedad en el extranjero, será la suma de:

b.1) El importe que corresponde a la participación de la sociedad incluida en la consolidación en el patrimonio neto de una sociedad en el extranjero.

b.2) Cualquier partida monetaria a cobrar o pagar de una sociedad del grupo con dicha sociedad en el extranjero, cuya liquidación no está prevista, ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Artículo 65. *Contabilidad de coberturas de transacciones entre sociedades del grupo y de inversiones netas en una sociedad en el extranjero.*

1. Para los propósitos de la contabilidad de coberturas solo podrán ser designadas como partidas cubiertas las inversiones netas en un negocio en el extranjero así como los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, y las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa al grupo.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, en las cuentas anuales consolidadas podrán ser designadas como partidas cubiertas:

a) El riesgo de tipo de cambio de un elemento monetario intragrupo, en el caso de que surja una exposición a las pérdidas o ganancias por tipo de cambio que no haya sido completamente eliminada en la consolidación.

b) El riesgo de tipo de cambio en transacciones intragrupo previstas que sean altamente probables, siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tipo de cambio afecte al resultado consolidado.

3. Además de los derivados, en una cobertura de la inversión neta de una sociedad en el extranjero podrán ser designados como instrumentos de cobertura otros instrumentos financieros.

4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad, toda relación de cobertura requiere en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura.

5. La cobertura de la inversión neta de una sociedad en el extranjero se realizará aplicando las siguientes reglas:

a) La ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que haya sido declarada eficaz se reconocerá transitoriamente en el epígrafe «diferencia de conversión» del patrimonio neto.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

b) La citada diferencia se imputará a pérdidas y ganancias según lo establecido en el artículo 66.

c) Para evaluar la eficacia de la cobertura se aplicarán los criterios recogidos en el apartado 6 de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

Artículo 66. *Enajenación u otra forma de disposición de una sociedad en el extranjero.*

1. Una sociedad podrá disponer de la totalidad o de parte de su inversión en una sociedad en el extranjero mediante su venta, liquidación o recuperación del capital aportado.

2. Cuando se realice la disposición de una sociedad en el extranjero que implique la pérdida de control, los importes acumulados en el patrimonio neto como «diferencias de conversión» relacionados con dicha sociedad, se imputarán a resultados en el mismo momento en que sea reconocido el resultado de la disposición. A tal efecto, deberán practicarse los ajustes descritos en el artículo 31.

No obstante lo anterior, cuando se produzcan variaciones en los porcentajes de participación que no supongan la pérdida de control de la entidad, la diferencia de conversión acumulada se tratará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.

La pérdida por deterioro de un negocio en el extranjero no constituirá una enajenación o disposición parcial, por lo que, en el momento de contabilizar esta corrección, no se reconocerá en el resultado del ejercicio ninguna diferencia de conversión acumulada.

3. La pérdida de influencia significativa o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo se contabilizará como una pérdida de control.

4. En las operaciones de disposición parcial de una sociedad multigrupo o asociada sin que se produzca el cambio en la calificación de la sociedad, únicamente se imputará a resultados la parte proporcional de la diferencia de conversión que corresponda. Se aplicará este mismo criterio si después de la operación la sociedad multigrupo debe calificarse como asociada.

5. En todo caso, el pago de un dividendo motivará la imputación a resultados de la diferencia de conversión asociada al importe distribuido.

A tal efecto, el componente tipo de cambio del correspondiente ingreso o gasto contabilizado por naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias individual, deberá reclasificarse a la partida «Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Artículo 67. *Sociedades puestas en equivalencia.*

1. A las sociedades puestas en equivalencia les resultarán aplicables los criterios de la presente sección.

2. Las diferencias de conversión que correspondan a la participación de las sociedades del grupo se inscribirán en el epígrafe «diferencia de conversión», en su caso, netas del efecto impositivo. El valor de la participación puesta en equivalencia será incrementado o disminuido, según corresponda, por las diferencias de conversión.

Artículo 68. *Eliminación de resultados internos.*

La eliminación de resultados por operaciones internas se realizará considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción.

Sección 2.^a Impuesto sobre beneficios**Artículo 69.** *Diferencias temporarias en consolidación.*

1. El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal.

2. Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse afectado. Esto podría ocurrir principalmente como consecuencia de las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados, de las plusvalías y minusvalías por aplicación del método de adquisición, del reconocimiento del fondo de

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

comercio de consolidación, y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.

Artículo 70. *Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición.*

1. El efecto impositivo de las diferencias temporarias derivadas de homogeneizaciones, eliminaciones de resultados y los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos identificables por aplicación del método de adquisición se contabilizará de acuerdo con los criterios generales previstos en la norma de registro y valoración 13.^a Impuesto sobre Beneficios del Plan General de Contabilidad. Por tanto, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida en que sea probable la existencia de ganancias fiscales que permitan la aplicación de estos activos.

2. Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación originarán diferencias temporarias si dan lugar a la corrección del valor de un activo o pasivo sin que se realice una corrección similar a efectos fiscales. En ese caso, surgirán activos o pasivos por impuesto diferido que no habrán sido reconocidos en las cuentas anuales individuales.

Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación también podrán requerir la anulación, total o parcial, de un activo o pasivo por impuesto diferido reconocido en cuentas anuales individuales, si el ajuste reduce o anula una diferencia entre el valor contable y la base fiscal de un elemento patrimonial, lo que ocurrirá, entre otras situaciones, cuando las sociedades tributen en base consolidada.

Para la valoración de las diferencias temporarias derivadas de eliminaciones de resultados se utilizará el tipo impositivo de la sociedad que ha contabilizado dicho resultado en sus cuentas anuales individuales, es decir, el correspondiente a la sociedad transmitente interna.

La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales.

3. Los ajustes al valor razonable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos como consecuencia de la aplicación inicial del método de adquisición pueden generar diferencias temporarias, que, en caso de que hayan de ser reconocidas, afectarán al valor inicial del fondo de comercio de consolidación, o diferencia negativa de consolidación, según proceda.

Artículo 71. *Fondo de comercio de consolidación.*

1. En el reconocimiento inicial, el valor contable del fondo de comercio de consolidación será superior a la base fiscal, cuando una parte, o su totalidad, no sea deducible. En este caso, no se reconocerá el pasivo por impuesto diferido asociado a dicha diferencia.

Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

2. Si en el reconocimiento inicial del fondo de comercio su valor contable es inferior a su base fiscal, se reconocerá el activo por impuesto diferido correspondiente en la medida en que sea probable la obtención de ganancias fiscales que permitan su aplicación. Dicho reconocimiento se realizará como parte de la contabilización inicial de la adquisición, afectando por tanto, al valor inicial del fondo de comercio.

3. El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las normas generales para el registro de las diferencias temporarias.

Artículo 72. *Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal.*

1. La diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes imponibles o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

a) En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: El valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

b) En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: El valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.

c) En el caso de sociedades consolidadas por puesta en equivalencia: El saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

2. La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada,

b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión, y

c) La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada, o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

3. Estas diferencias se valorarán de acuerdo con los criterios generales previstos en el Plan General de Contabilidad, es decir, se contabilizarán por la cantidad que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal, teniendo en cuenta las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera recuperar dichas inversiones.

4. Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos:

a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

5. Los activos y pasivos por impuestos diferidos anteriores se reconocerán utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya sean pérdidas y ganancias, reservas, ajustes valorativos, diferencias de conversión u otra partida.

Artículo 73. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos.

Cuando en la fecha de adquisición no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuestos diferidos adquiridos que se reconozcan dentro del periodo de valoración previsto en el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de Negocios del Plan General de Contabilidad, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá reconocerse en la partida «Diferencia negativa en combinaciones de negocios».

b) Cualesquiera otros activos por impuesto diferido adquiridos que aparezcan deberán reconocerse en resultados, o si la norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre Beneficios del Plan General de Contabilidad lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

CAPÍTULO VI

Cuentas anuales consolidadas

Sección 1.ª Definición de las cuentas anuales consolidadas

Artículo 74. *Documentos que integran las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales consolidadas comprenden el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada. Estos documentos forman una unidad.

2. Las cuentas anuales deben ser redactadas con claridad, conforme a lo previsto en el Código de Comercio, en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en el Plan General de Contabilidad y en cualquier otra norma de desarrollo de las anteriores, incluyendo estas normas; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para dar la imagen fiel, se aportarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales consolidadas, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la memoria consolidada deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo.

Artículo 75. *Formulación de cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha de cierre y por el mismo período que las cuentas anuales de la sociedad dominante.

2. Las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas por los administradores de la sociedad dominante, en el mismo plazo establecido para la formulación de las cuentas anuales de dicha sociedad dominante. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por todos los administradores de la sociedad dominante, y si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria consolidados deberán estar debidamente identificados. Se indicará de forma clara y en cada uno de dichos documentos el grupo de sociedades al que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales consolidadas.

Artículo 76. *Estructura de las cuentas anuales.*

La estructura de las cuentas anuales consolidadas se adaptará a lo establecido en el anexo de esta norma.

Artículo 77. *Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. No obstante para el primer ejercicio

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

que se formulen cuentas consolidadas de forma voluntaria u obligatoria podrán omitirse las cifras del ejercicio anterior.

Cuando las cifras del ejercicio corriente no sean comparables con las del precedente, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

Cuando la composición de las empresas incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, deberá incluirse, en la memoria la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros consolidados muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto consolidados, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo consolidados, si solo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Las cuentas anuales consolidadas que resultan de una adquisición inversa, en aplicación de los criterios recogidos en el artículo 33, se elaborarán por la sociedad dominante (adquirida). En consecuencia, el capital social que debe lucir en el patrimonio neto será el correspondiente a la empresa dominante (adquirida). No obstante se considerarán una continuación de las de la sociedad dependiente (adquirente), y en consecuencia:

a) La información comparativa de periodos anteriores a la combinación estará referida a la de la sociedad dependiente. A tal efecto, los fondos propios de la empresa dominante (adquirida) deberán ajustarse retroactivamente para mostrar los que teóricamente hubiesen correspondido a la empresa dependiente (adquirente). Este ajuste se realizará considerando que la variación relativa del capital social debe corresponderse con la que se hubiera producido en el supuesto de que la adquirente, legal y económica, fuese la misma empresa.

b) En el ejercicio en que se realiza la operación de adquisición, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto consolidados incluirán los ingresos y gastos de la sociedad dependiente correspondientes a dicho ejercicio y los ingresos y gastos de la sociedad dominante desde la fecha en que tiene lugar la operación hasta el cierre. Se aplicarán estos mismos criterios en la elaboración del estado de flujos de efectivo.

Artículo 78. Balance consolidado.

1. El balance consolidado comprenderá, con la debida separación, los activos y pasivos de la sociedad dominante y de las dependientes, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo.

Además se integrarán en el balance consolidado los activos y pasivos de las sociedades multigrupo a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

2. En el balance consolidado también lucirán las partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos de consolidación y del procedimiento de puesta en equivalencia.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

3. Los créditos y deudas con empresas incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia, o integración proporcional en la parte no eliminada, lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas del activo o pasivo.

4. Los créditos y deudas con empresas del grupo, asociadas y multigrupo, definidas en los términos de la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad, no incluidas en el perímetro de la consolidación lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas del activo y del pasivo. Este mismo criterio se aplicará a las inversiones en instrumentos de patrimonio de empresas del grupo, asociadas y multigrupo, no incluidas en el perímetro de la consolidación. En particular, se utilizarán las partidas de los epígrafes relativos a empresas del grupo y asociadas que no se refieran a sociedades puestas en equivalencia.

5. El balance consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en los apartados 1 a 18 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6.^a Balance del Plan General de Contabilidad.

Artículo 79. *Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.*

1. La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada comprenderá con la debida separación, los ingresos y los gastos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las Normas de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, y el resultado consolidado, con distinción de la parte atribuida a la sociedad dominante y a los socios externos al grupo.

Además se integrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada los ingresos y gastos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las Normas de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

2. En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada también lucirán las partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos de consolidación y del procedimiento de puesta en equivalencia.

3. Los ingresos y gastos derivados de transacciones con sociedades incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia, o por el método de integración proporcional en la parte no eliminada, lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas de ingresos o gastos.

4. La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en los apartados 1 a 12 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 7.^a Cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad.

Artículo 80. *Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.*

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado tiene dos partes.

1. La primera, denominada «Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado», recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

a) El resultado consolidado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Los ingresos y gastos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes a las que se les aplique el método de integración global y que, según lo requerido por las Normas de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

c) Los ingresos y gastos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social y que, según lo requerido por las Normas de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

d) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por el Plan General de Contabilidad y por estas normas.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Este documento se formulará teniendo en cuenta los apartados 1.1 a 1.3 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 8.^a Estado de Cambios en el Patrimonio Neto del Plan General de Contabilidad.

2. La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado», informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El saldo total de los ingresos y gastos consolidados reconocidos.
- b) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, incluidas las variaciones originadas en el patrimonio neto por adquisiciones o ventas de participaciones de socios externos en sociedades dependientes, que no supongan la pérdida del control.
- c) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- d) También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores, conforme a lo establecido a este respecto en el apartado 2 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 8.^a Estado de Cambios en el Patrimonio Neto del Plan General de Contabilidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta los apartados 2.1 y 2.2 de la citada norma 8.^a

3. En el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado también lucirán las partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos de consolidación y del procedimiento de puesta en equivalencia.

Artículo 81. *Estado de flujos de efectivo consolidado.*

1. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

2. El estado de flujos de efectivo consolidado comprenderá con la debida separación, los cobros y los pagos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Además se integrarán en el estado de flujos de efectivo consolidado los cobros y pagos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. Este documento se formulará teniendo en cuenta los apartados 1 a 11 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 9.^a Estado de flujos de efectivo del Plan General de Contabilidad.

4. La clasificación de los flujos de efectivo en actividades de explotación, inversión y financiación, se hará considerando al grupo como una unidad, por lo que se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre empresas del conjunto consolidable, en la parte que corresponda.

5. Figurarán de forma separada los pagos y cobros por inversiones y desinversiones en empresas del grupo y multigrupo netas de efectivo, en sociedades consolidadas, y en empresas asociadas.

Artículo 82. *Memoria consolidada.*

La memoria consolidada completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

a) El modelo de la memoria consolidada recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

b) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria consolidada que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria consolidada se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

c) La información cuantitativa requerida en la memoria consolidada deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

d) Lo establecido en la nota 4 (normas de registro y valoración) de la memoria consolidada se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

Artículo 83. Partes vinculadas.

1. A efectos de la presentación de las cuentas anuales consolidadas, una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra, sin que se trate de sociedades o entidades que formen parte del perímetro de la consolidación.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las empresas del grupo, multigrupo y asociadas definidas en los términos de la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad, no incluidas en el perímetro de la consolidación.

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la sociedad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre ésta una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la sociedad dominante o de las sociedades del grupo, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades del grupo, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa y que no se encuentren dentro del perímetro de la consolidación.

e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con las empresas incluidas en la consolidación, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante de los administradores de la sociedad dominante, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de las empresas incluidas en la consolidación o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con el grupo. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Artículo 84. Información segmentada.

1. En la memoria de las cuentas anuales consolidadas deberá informarse de forma segmentada de las actividades empresariales del grupo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. A tal efecto, son segmentos operativos los componentes de la entidad, que desarrollan actividades en las que se obtienen ingresos y se incurre en costes, cuyo resultado sea objeto de revisión, discusión y evaluación de forma regular por la máxima autoridad en el proceso de toma de decisiones de la entidad.

3. En particular, se deberá informar de cualquier componente que acumule el 10 por ciento o más de la suma de las cifras de negocios de todos los segmentos de la entidad, incluyendo tanto las ventas intragrupo como las externas, o que acumule el 10 por ciento o más de la suma de todos los activos de la entidad.

4. Igualmente, se deberá informar por separado de cualquier componente que en términos absolutos presente unos resultados que sean iguales o superiores al 10 por ciento del mayor de los dos importes siguientes: beneficio bruto combinado de todos los segmentos que no hayan presentado pérdidas, y pérdida combinada de todos los segmentos que hayan presentado pérdidas.

5. Si el total de la cifra de negocios de los segmentos sobre los que se informa no sobrepasa el 75 por ciento de la cifra de negocios combinada de todos los segmentos, se identificarán nuevos segmentos operativos a efectos de ofrecer información financiera sobre los mismos.

6. Si el grupo desarrolla actividades reguladas por el Banco de España, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la información relativa a cada una de las mismas constituirá un segmento separado del resto.

7. En la memoria se detallarán los criterios de asignación e imputación utilizados para ofrecer la información de cada uno de los segmentos, y en caso de que por razones excepcionales o justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá informarse de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, aplicando de forma retroactiva los nuevos criterios desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información conforme a lo dispuesto en la Norma de registro y valoración 22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad.

ANEXO

MODELO DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

BALANCE CONSOLIDADO AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

ACTIVO	Notas de la Memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
I. Inmovilizado intangible.			
1. Fondo de comercio de consolidación.			
2. Otro inmovilizado intangible.			
II. Inmovilizado material.			
1. Terrenos y construcciones.			
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.			
3. Inmovilizado en curso y anticipos.			
III. Inversiones inmobiliarias.			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
1. Participaciones puestas en equivalencia.			
2. Créditos a sociedades puestas en equivalencia.			
3. Otros activos financieros.			
V. Inversiones financieras a largo plazo.			
VI. Activos por impuesto diferido.			
B) ACTIVO CORRIENTE			
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.			
II. Existencias.			
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
2. Sociedades puestas en equivalencia.			
3. Activos por impuesto corriente.			
4. Otros deudores.			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
1. Créditos a sociedades puestas en equivalencia.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

ACTIVO	Notas de la Memoria	200X	200X-1
2. Otros activos financieros.			
V. Inversiones financieras a corto plazo.			
VI. Periodificaciones a corto plazo.			
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
TOTAL ACTIVO (A+B)			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la Memoria	200X	200X-1
A) PATRIMONIO NETO			
A-1) Fondos propios.			
I. Capital.			
1. Capital escriturado.			
2. (Capital no exigido).			
II. Prima de emisión.			
III. Reservas.			
IV. (Acciones y participaciones de la sociedad dominante).			
V. Otras aportaciones de socios.			
VI. Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante.			
VII. (Dividendo a cuenta).			
VIII. Otros instrumentos de patrimonio neto.			
A-2) Ajustes por cambios de valor.			
I. Diferencia de conversión			
II. Otros ajustes por cambios de valor			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
A-4) Socios externos.			
B) PASIVO NO CORRIENTE			
I. Provisiones a largo plazo.			
II. Deudas a largo plazo.			
1. Obligaciones y otros valores negociables.			
2. Deudas con entidades de crédito.			
3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
4. Otros pasivos financieros.			
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.			
1. Deudas con sociedades puestas en equivalencia.			
2. Otras deudas.			
IV. Pasivos por impuesto diferido.			
V. Periodificaciones a largo plazo.			
C) PASIVO CORRIENTE			
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
II. Provisiones a corto plazo.			
III. Deudas a corto plazo.			
1. Obligaciones y otros valores negociables.			
2. Deudas con entidades de crédito.			
3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
4. Otros pasivos financieros.			
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
1. Deudas con sociedades puestas en equivalencia.			
2. Otras deudas.			
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
1. Proveedores.			
2. Proveedores, sociedades puestas en equivalencia.			
3. Pasivos por impuesto corriente.			
4. Otros acreedores.			
VI. Periodificaciones a corto plazo.			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X

	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
1. Importe neto de la cifra de negocios.			
a) Ventas.			
b) Prestaciones de servicios.			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			
3. Trabajos realizados por el grupo para su activo.			
4. Aprovisionamientos.			
a) Consumo de mercaderías.			
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.			
c) Trabajos realizados por otras empresas.			
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
5. Otros ingresos de explotación.			
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.			
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.			
6. Gastos de personal.			
a) Sueldos, salarios y asimilados.			
b) Cargas sociales.			
c) Provisiones.			
7. Otros gastos de explotación.			
a) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.			
b) Otros gastos de gestión corriente.			
8. Amortización del inmovilizado.			
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.			
10. Excesos de provisiones.			
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.			
a) Deterioros y pérdidas.			
b) Resultados por enajenaciones y otras.			
12. Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas.			
a) Resultado por la pérdida de control de una dependiente.			
b) Resultado atribuido a la participación retenida.			
13. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
14. Ingresos financieros.			
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.			
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.			
15. Gastos financieros.			
16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.			
a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.			
b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
17. Diferencias de cambio.			
a) Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión.			
b) Otras diferencias de cambio.			
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.			
a) Deterioros y pérdidas.			
b) Resultados por enajenaciones y otras.			
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18)			
19. Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia.			
20. Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo.			
21. Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia.			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2+19+20+21)			
22. Impuestos sobre beneficios.			
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+22)			
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS			
23. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos			
A.5) RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (A.4+23)			
Resultado atribuido a la sociedad dominante			
Resultado atribuido a socios externos			

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CONSOLIDADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	Notas en la Memoria	200X 200X-1	
		200X	200X-1
A) Resultado consolidado del ejercicio			

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

	Notas en la Memoria	200X	200X-1
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I. Por valoración de instrumentos financieros.			
1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
2. Otros ingresos/gastos.			
II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
V. Diferencia de conversión.			
VI. Efecto impositivo.			
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto consolidado (I+II+III+IV+V+VI)			
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada			
VII. Por valoración de instrumentos financieros.			
1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.			
2. Otros ingresos/gastos.			
VIII. Por coberturas de flujos de efectivo.			
IX. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
X. Diferencia de conversión.			
XI. Efecto impositivo.			
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada (VII +VIII+IX+X+XI)			
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS CONSOLIDADOS RECONOCIDOS (A + B + C)			
Total de ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante			
Total de ingresos y gastos atribuidos a socios externos			

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL...DE 200x

	Capital	Prima de emisión	Reservas y resultados ejercicios anteriores	(Acciones o participaciones de la sociedad dominante)	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Socios externos	Total
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X – 2												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.												
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.												
B. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO 200X-1												
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos.												
II. Operaciones con socios o propietarios												
1. Aumentos (reducciones) de capital												
2. Conversión pasivos financieros en patrimonio neto												
3. (-) Distribución de dividendos.												
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)												
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.												
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos.												

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

	Capital	Prima de emisión	Reservas y resultados ejercicios anteriores	(Acciones o participaciones de la sociedad dominante)	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Socios externos	Total
7. Otras operaciones con socios o propietarios.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
C. SALDO, FINAL AÑO 200X -1												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1												
II. Ajustes por errores 200X-1.												
D. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO 200X												
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos.												
II. Operaciones con socios o propietarios.												
1. Aumentos (reducciones) de capital.												
2. Conversión pasivos financieros en patrimonio neto												
3. (-) Distribución de dividendos.												
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas).												
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.												
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos.												
7. Otras operaciones con socios o propietarios.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
E. SALDO, FINAL AÑO 200X												

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO ORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	Notas	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos			
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones (-).			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
l) Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia neto de dividendos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

	Notas	200X	200X-1
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+).			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1+2+3+4).			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas.			
b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas.			
c) Sociedades asociadas.			
d) Inmovilizado intangible.			
e) Inmovilizado material.			
f) Inversiones inmobiliarias.			
g) Otros activos financieros.			
h) Activos no corrientes mantenidos para la venta.			
i) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			
a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas.			
b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas.			
c) Sociedades asociadas.			
d) Inmovilizado intangible.			
e) Inmovilizado material.			
f) Inversiones inmobiliarias.			
g) Otros activos financieros.			
h) Activos no corrientes mantenidos para la venta.			
i) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6+7)			
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio.			
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+).			
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-).			
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (-).			
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (+).			
e) Adquisición de participaciones de socios externos (-).			
f) Venta de participaciones a socios externos (+).			
g) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Otras deudas (-).			
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.			
a) Dividendos (-).			
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-).			
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9+10+11)			
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5+8+12+D)			
Efectivo y equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo y equivalentes al final del ejercicio.			

CONTENIDO DE LA MEMORIA CONSOLIDADA

1. Sociedades del grupo.

1.1 Sociedad dominante.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Identificación de la sociedad dominante con mención de:

- Nombre y domicilio de la sociedad dominante.
- Actividades realizadas.
- Ejercicio económico y fecha de cierre de las últimas cuentas anuales.

1.2 Sociedades dependientes.

a) Identificación de las sociedades dependientes incluidas en la consolidación con mención de:

- Nombre y domicilio.
- Importe de la participación y porcentaje nominal de su capital y de los derechos de voto poseídos por las sociedades del grupo o las personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de ellas, precisando la sociedad titular de la participación en ambos casos.
- Supuesto del artículo 2 de estas normas que determina su calificación como sociedad dependiente, identificando la vinculación que le afecta para configurarla dentro del grupo. En especial se explicará la naturaleza de la relación entre la sociedad dominante y la dependiente, cuando la primera no posea, directa o indirectamente, más de la mitad de los derechos de voto de esta última. En particular se identificarán las sociedades a las que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de estas normas, con explicación del vínculo que les une a la sociedad dominante.
- Cuando las sociedades del grupo posean derechos potenciales de voto se deberá ofrecer la información necesaria que permita comprender con claridad el efecto de los citados derechos sobre el control de la dependiente.
- Actividades realizadas.
- Ejercicio económico y fecha de cierre de las últimas cuentas anuales y, en su caso, de las cuentas intermedias elaboradas para la consolidación y de las razones por las que la fecha de cierre o el ejercicio económico de la sociedad dependiente son diferentes a los de la dominante.
- Naturaleza y extensión de cualquier restricción significativa a la capacidad de la sociedad dependiente para transmitir fondos a la dominante en forma de dividendos en efectivo o para devolver préstamos.
- Identificación de las sociedades dependientes clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de estas normas.

b) Identificación de las sociedades dependientes que se excluyen del perímetro de la consolidación, porque no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas con mención de:

- Nombre y domicilio.
- Importe de la participación y porcentaje de su capital y de derechos de voto poseídos por las sociedades del grupo o las personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de ellas, precisando la sociedad titular de la participación en ambos casos.
- Supuesto que determina su calificación como sociedad dependiente, identificando la vinculación que le afecta para configurarla dentro del grupo. En especial se explicará la naturaleza de la relación entre la sociedad dominante y la dependiente, cuando la primera no posea, directa o indirectamente, más de la mitad de los derechos de voto de esta última. En particular se identificarán las sociedades a las que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de estas normas, con explicación del vínculo que les une a la sociedad dominante.
- Actividades que realiza.
- Motivo de la exclusión y justificación.
- Patrimonio neto del último ejercicio conocido, señalando los importes correspondientes a capital, reservas y resultados.

c) Por último se identificarán las sociedades en las que la dominante posee directa o indirectamente más de la mitad de los derechos de voto sin tener el control de las mismas, así como las razones por las que no se ejerce este control.

2. Sociedades asociadas y multigrupo.

Identificación de las sociedades asociadas y multigrupo con mención de:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

- Nombre y domicilio.
- Importe de la participación y porcentaje nominal de su capital y de derechos de voto poseídos por las sociedades del grupo o las personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de ellas, precisando la sociedad titular de la participación en ambos casos.
 - Cuando las sociedades del grupo posean derechos potenciales de voto se deberá ofrecer la información necesaria que permita comprender con claridad el efecto de los citados derechos sobre la influencia significativa o el control conjunto que se ejerce sobre la sociedad asociada o multigrupo.
 - Supuesto que determina su calificación como sociedad asociada o multigrupo.
 - Actividades realizadas.

Identificación de las sociedades asociadas y multigrupo excluidas del perímetro de la consolidación porque no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas, indicando la misma información señalada en la nota 1 anterior para el caso de exclusión de sociedades dependientes.

2.1 Sociedades multigrupo.

Se informará acerca de:

- El método de consolidación aplicado, y la justificación para su uso.
- La fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una multigrupo, si éstas se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación, y las razones para utilizar esa fecha o ese ejercicio diferentes.
 - La naturaleza y alcance de cualesquiera restricciones significativas sobre la capacidad que tienen las multigrupo de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo, o bien de reembolso de préstamos o anticipos.
 - Se informará de las sociedades multigrupo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de estas normas.

2.2 Sociedades asociadas.

Se informará acerca de:

- Las razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la sociedad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la sociedad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.
 - Las razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si la sociedad inversora posee, directa o indirectamente a través de otras dependientes, el 20 por ciento o más del poder de voto real o potencial en la participada, cuando la sociedad inversora haya llegado a la conclusión de que no ejerce dicha influencia.
 - La fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una asociada, si éstas se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación, y las razones para utilizar esa fecha o ese ejercicio diferentes.
 - La naturaleza y alcance de cualesquiera restricciones significativas sobre la capacidad que tienen las asociadas de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo, o bien de reembolso de préstamos o anticipos.
 - Se informará de las sociedades asociadas clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de estas normas.

3. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.

1. Imagen fiel:

a) Se deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales consolidadas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que alguna de las sociedades incluidas en la consolidación siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales de alguna de las sociedades incluidas en la consolidación no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que dicha sociedad no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo consolidados del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

d) En el ejercicio en que se produzca un cambio en el perímetro de la consolidación o en el conjunto consolidable se informará sobre tal circunstancia, mencionando el nombre y domicilio de la sociedades que hayan producido tales cambios e indicando globalmente el efecto que tal variación ha producido sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo consolidado en el ejercicio corriente respecto al precedente.

5. Agrupación de partidas.

Se informará del desglose de las partidas que han sido objeto de agrupación en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo consolidados.

No será necesario presentar la información anterior si dicha desagregación figura en otros apartados de la memoria.

6. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance consolidado, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

7. Cambios en criterios contables.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

- a) Naturaleza y descripción del cambio producido y las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.
- b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales consolidadas, afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos.
- c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

Cuando el cambio de criterio se deba a la aplicación de una nueva norma, se indicará y se estará a lo dispuesto en la misma, informando de su efecto sobre ejercicios futuros.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

8. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

- a) Naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se produjo.
- b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales consolidadas afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos.
- c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

9. Operaciones entre sociedades del perímetro de la consolidación.

Se informará sobre las operaciones significativas que se realicen entre sociedades del perímetro de la consolidación, cuando el ejercicio social de una de ellas finaliza en una fecha que no difiere en más de tres meses de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 16 de estas normas, estas operaciones, a los exclusivos efectos de la consolidación, habrán motivado un ajuste en las cuentas anuales de las citadas sociedades.

4. Normas de registro y valoración.

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Homogeneización de partidas de las cuentas individuales de las sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación; indicando los criterios aplicados para efectuar tal homogeneización.

2. Fondo de comercio de consolidación y diferencia negativa; indicando los criterios aplicados en la eliminación Inversión-patrimonio neto y en el cálculo del deterioro del fondo de comercio de consolidación.

En particular, se informará de los criterios empleados para reconocer y valorar los activos y pasivos de las sociedades dependientes incluidas en la consolidación.

3. Transacciones entre sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación de las partidas intragrupo y de los resultados por operaciones internas.

4. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio empleado en el cálculo y deterioro del fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales individuales de las sociedades incluidas en la consolidación, así como en el resto de inmovilizados intangibles.

5. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por el grupo para su inmovilizado.

6. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

7. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

8. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

9. Instrumentos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por las sociedades del perímetro de consolidación que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo se ha cumplido con los requerimientos para el registro y valoración de instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

e) Instrumentos financieros híbridos; indicando los criterios que se hayan seguido para valorar de forma separada los instrumentos que los integren, sobre la base de sus características y riesgos económicos o, en su caso, la imposibilidad de efectuar dicha separación. Asimismo, se detallarán los criterios de valoración seguidos con especial referencia a las correcciones valorativas por deterioro.

f) Instrumentos financieros compuestos; deberá indicarse el criterio de valoración seguido para cuantificar el componente de estos instrumentos que deba calificarse como pasivo financiero.

g) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior.

h) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

i) Instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante en poder del grupo; indicando los criterios de valoración y registro empleados.

10. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración aplicados en las cuentas anuales consolidadas en las operaciones de cobertura, distinguiendo entre coberturas de valor razonable, de flujos de efectivo y de inversiones netas en negocios en el extranjero, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de los efectos contables de su interrupción y los motivos que la han originado.

11. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

12. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales consolidadas que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

d) Criterio empleado para la conversión de cuentas anuales de sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación con moneda funcional distinta a la de presentación.

13. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

14. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios el criterio seguido para concluir que las obligaciones asumidas por la entidad se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado; en concreto, en relación con las que se cumplen a largo del tiempo, se señalarán los métodos empleados para determinar el grado de avance y se informará en caso de que su cálculo hubiera sido impracticable.

15. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

16. Elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental, indicando:

a) Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines medioambientales. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

b) Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.

17. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.

18. Pagos basados en acciones; indicando los criterios empleados para su contabilización.

19. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

20. Combinaciones de negocios; indicando los criterios de registro y valoración empleados en las cuentas individuales de las sociedades del grupo.

21. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos para integrar en las cuentas anuales consolidadas los saldos correspondientes a negocios conjuntos, en que participen las sociedades del grupo.

En particular, se informará de los criterios aplicados para reconocer y valorar los activos y pasivos de las sociedades multigrupo incluidas en la consolidación.

22. Sociedades asociadas; indicando el criterio seguido para contabilizar en las cuentas anuales consolidadas las inversiones del grupo en estas sociedades.

23. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

Se informará de los criterios aplicados en estas transacciones en las cuentas individuales de las empresas incluidas en el perímetro de la consolidación, sin perjuicio de la información que sobre la eliminación de los resultados producidos en estas operaciones debe suministrarse en el punto 3 de este apartado.

24. Activos no corrientes mantenidos para la venta; se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos o grupos de elementos como mantenidos para la venta, incluyendo los pasivos asociados.

25. Operaciones interrumpidas; criterios para identificar y calificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que originan.

5. *Combinaciones de negocios.*

5.1 Consolidación de sociedades dependientes.

La adquisición por parte de la sociedad dominante (empresa adquirente) del control de una sociedad dependiente (empresa adquirida) constituye una combinación de negocios en

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente.

1. Para cada una de estas combinaciones que tenga lugar durante el ejercicio, se proporcionará la siguiente información:

a) El nombre y descripción de la empresa o empresas adquiridas.

b) La fecha de adquisición.

c) La forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Las razones principales que han motivado la combinación de negocios, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y de cada clase principal de contraprestación, tales como:

– Efectivo.

– Otros activos materiales o intangibles, incluyendo un negocio o una dependiente de la adquirente.

– Importe de la contraprestación contingente; la descripción del acuerdo deberá suministrarse en la letra g).

– Instrumentos de deuda.

– Participación en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos de patrimonio emitidos o a emitir y el método para estimar su valor razonable.

Adicionalmente se informará de las participaciones previas en el patrimonio de la sociedad adquirida que no hayan dado lugar al control de la misma, en las combinaciones de negocio por etapas.

f) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos y pasivos de la sociedad adquirida, indicando aquellos que de acuerdo con la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad no se recogen por su valor razonable.

g) Para cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros así como para los activos recibidos como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre: importe reconocido en la fecha de adquisición, descripción del acuerdo y, una estimación del intervalo de posibles resultados así como del importe máximo potencial de los pagos futuros que la adquirente pudiera estar obligada a realizar conforme a las condiciones de la adquisición, o si no pueden ser estimados se comunicará esta circunstancia así como los motivos por los que no pueden ser estimados.

Se proporcionará esta misma información sobre los activos contingentes o activos por indemnización; por ejemplo, cuando en el acuerdo se incluya una cláusula en cuya virtud la adquirente deba ser indemnizada de la responsabilidad que se pudiera derivar por litigios pendientes de la adquirida.

h) Valor razonable de las cuentas a cobrar adquiridas, los importes contractuales brutos a cobrar, y la mejor estimación en la fecha de adquisición de los flujos de efectivo contractuales que no se espera cobrar. La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta a cobrar, tales como préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas a cobrar.

i) Respecto al fondo de comercio que pueda haber surgido en las combinaciones de negocio, se deberá suministrar la información solicitada en el apartado de la nota 6. Asimismo, deberá informarse del importe total del fondo de comercio que se espera que sea deducible fiscalmente.

j) Para aquellos casos de «relación preexistente» donde la adquirida y adquirente mantuvieran una relación que existía antes de que se considerase una combinación de negocios: una descripción de la transacción, el importe reconocido de cada transacción, y si la transacción es la cancelación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha cancelación.

2. En una combinación de negocios realizada por etapas:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) Valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirida, mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de adquisición.

b) El importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de valorar nuevamente a valor razonable la participación en el patrimonio de la adquirida mantenida por la adquirente antes de la combinación de negocios y la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias en la que está reconocida dicha ganancia o pérdida.

3. La información requerida en el apartado 1 se revelará de forma agregada para las combinaciones de negocios, efectuadas durante el ejercicio económico, que individualmente carezcan de importancia relativa.

Adicionalmente, la empresa adquirente proporcionará la información contenida en el citado apartado para cada una de las combinaciones de negocios efectuadas o en curso entre la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas y la de su formulación, a menos que esto no sea posible. En este caso se señalarán las razones por las que esta información no puede ser proporcionada.

4. Se revelará, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante el ejercicio, o agregadamente para las que carezcan individualmente de importancia relativa, la parte de los ingresos y el resultado imputable a la combinación desde la fecha de adquisición. También se indicarán los ingresos y el resultado del ejercicio que hubiera obtenido el grupo resultante de la combinación de negocios bajo el supuesto de que todas las combinaciones de negocio realizadas en el ejercicio se hubiesen efectuado en la fecha de inicio del mismo.

En el caso de que esta información no pudiese ser suministrada, se señalará este hecho y se motivará.

5. Se indicará la siguiente información en relación con las combinaciones de negocios efectuadas durante el ejercicio o en los ejercicios anteriores:

a) Si el importe reconocido en cuentas se ha determinado provisionalmente, se señalarán los motivos por los que el reconocimiento inicial no es completo, los activos adquiridos y compromisos asumidos para los que el periodo de valoración está abierto y el importe y naturaleza de cualquier ajuste en la valoración efectuado durante el ejercicio.

b) Una descripción de los hechos o circunstancias posteriores a la adquisición que han dado lugar al reconocimiento durante el ejercicio de impuestos diferidos adquiridos como parte de la combinación de negocios.

c) El importe y una justificación de cualquier ganancia o pérdida reconocida en el ejercicio que esté relacionada con los activos adquiridos o pasivos asumidos y sea de tal importe, naturaleza o incidencia que esta información sea relevante para comprender las cuentas anuales consolidadas.

d) Hasta que la entidad cobre, enajene o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo por una contraprestación contingente, o hasta que el grupo liquide un pasivo derivado de una contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire, se señalarán todos los cambios en los importes reconocidos incluyendo las diferencias que surjan en la liquidación, todos los cambios en el rango de resultados posibles sin descontar y sus razones de cambio, y las técnicas de valoración para valorar la contraprestación contingente.

5.2 Combinaciones de negocios reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global o proporcional.

Se informará en los mismos términos del apartado anterior, sobre las combinaciones de negocios a las que se aplique el método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades consolidadas por el método de integración global o proporcional.

6. Fondo de comercio.

6.1 Fondo de comercio de consolidación.

La adquisición por parte de la sociedad dominante (empresa adquirente) del control de una sociedad dependiente (empresa adquirida) constituye una combinación de negocios en la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

En este apartado se incluirá la siguiente información:

1. Para cada combinación de negocios que se haya realizado en el ejercicio, se expresará la cifra del fondo de comercio, desglosándose las correspondientes a las distintas combinaciones de negocios.

Tratándose de combinaciones de negocios que individualmente carezcan de importancia relativa, la información anterior se mostrará de forma agregada.

Esta información también deberá expresarse para las combinaciones de negocios efectuadas entre la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas y la de su formulación, a menos que no sea posible, señalándose, en este caso, las razones por las que esta información no puede proporcionarse.

2. La empresa realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

a) El importe bruto del mismo, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

c) Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuesto diferido efectuado durante el periodo provisional de valoración.

d) La amortización del ejercicio y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio. En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio, y el método de amortización empleado.

e) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y

f) El importe bruto del fondo de comercio, el importe de las amortizaciones acumuladas, y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.

4. Para cada pérdida por deterioro de cuantía significativa del fondo de comercio, se informará de lo siguiente:

a) Descripción de la unidad generadora de efectivo que incluya el fondo de comercio así como otros inmovilizados intangibles o materiales y la forma de realizar la agrupación para identificar una unidad generadora de efectivo cuando sea diferente a la llevada a cabo en ejercicios anteriores.

b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de una corrección valorativa por deterioro.

c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

d) Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

5. Respecto a las pérdidas por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de tales correcciones valorativas por deterioro.

6. Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

6.2 Fondo de comercio reconocido en las cuentas individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global o proporcional.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Se informará en los mismos términos del apartado anterior, sobre el fondo de comercio que haya surgido al aplicar el método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, en las combinaciones de negocios reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades consolidadas por el método de integración global o proporcional.

7. *Diferencias negativas.*

7.1 Diferencias negativas de consolidación.

1. Análisis de la composición de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada «Diferencia negativa en combinaciones de negocios» y «Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia». Se deberán describir las razones por las que la transacción ha originado el saldo de estos epígrafes cuando sean significativos.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado las diferencias negativas de consolidación.

3. Asimismo, en su caso, se describirán los activos intangibles y contingentes que no hayan podido ser registrados por no poder calcularse su valoración por referencia a un mercado activo.

7.2 Diferencias negativas reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global.

Se informará en los mismos términos del apartado anterior, sobre las diferencias negativas que hayan surgido al aplicar el método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad, en las combinaciones de negocios reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades consolidadas por el método de integración global o proporcional.

8. *Socios externos.*

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de esta subagrupación indicando para cada sociedad dependiente:

- a) El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado y
- b) La composición del saldo al cierre del ejercicio, diferenciando entre su participación en los fondos propios, ajustes por cambios de valor y subvenciones, donaciones y legados.

2. Si la adquisición de la condición de empresa dependiente ha tenido lugar durante el ejercicio se informará del importe de los socios externos en la adquirida reconocidos en la fecha de adquisición.

3. Participación de los socios externos en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.1.d) de estas normas.

4. Descripción de los acuerdos significativos formalizados por las sociedades integrantes del grupo con los socios externos sobre los instrumentos de patrimonio de una sociedad dependiente, como pudieran ser compromisos de compra futura o la emisión de opciones de venta, obligándose a entregar efectivo u otros activos si dichos acuerdos llegan a ejecutarse.

9. *Cambios en el porcentaje de participación en las sociedades del grupo.*

1. Deberá informarse de los efectos en el patrimonio neto atribuible a los propietarios de la dominante de aquellos cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente que no den lugar a pérdida de control. En particular, para cada operación que resulte significativa se mostrará la siguiente información:

- a) Variación en las reservas.
- b) Variación en los epígrafes de la subagrupación A-2) Ajustes por cambios de valor, y en la subagrupación A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- c) En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. Si se pierde el control de una dependiente, se informará sobre el beneficio o pérdida, si la hubiese, reconocida según el artículo 31 de estas normas. En particular, se mostrará la siguiente información:

a) La parte del beneficio o pérdida atribuible al reconocimiento de la inversión retenida en la que anteriormente fuera entidad dependiente por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y

b) La parte del beneficio o pérdida reclasificada a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

c) El beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los ajustes descritos en el artículo 31.

10. Negocios conjuntos.

1. Se indicarán y describirán los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre:

a) Explotaciones controladas conjuntamente.

b) Activos controlados conjuntamente.

c) Sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional.

2. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 21, se deberá informar de forma separada sobre el importe agregado de las contingencias siguientes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota:

a) Cualquier contingencia en que como partícipe se haya incurrido en relación con las inversiones en negocios conjuntos y su parte en cada una de las contingencias que hayan sido incurridas conjuntamente con otros partícipes.

b) Su parte de las contingencias de los negocios conjuntos en los que puede ser responsable, y

c) Aquellas contingencias que surgen debido a que como partícipe puede ser responsable de los pasivos de otros partícipes de un negocio conjunto.

3. Se informará separadamente del importe total de los siguientes compromisos:

a) Cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes, y

b) Su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

4. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto consolidados, los importes correspondientes a los negocios conjuntos. Esta información se incluirá de forma agregada para el total de negocios conjuntos en los que participa el grupo.

11. Participaciones en sociedades puestas en equivalencia.

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de esta partida por sociedades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado.

2. El valor razonable de las inversiones en estas sociedades, para las que existan precios de cotización.

3. Información financiera resumida de las sociedades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos ordinarios y del resultado del ejercicio.

4. La porción de pérdidas de la asociada no reconocidas, distinguiendo las que son del ejercicio y las acumuladas, en el caso de que la sociedad inversora haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de la sociedad.

5. Resultado del ejercicio de las sociedades puestas en equivalencia que corresponda a la sociedad inversora. Deberá informarse del contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y del que luce directamente en el patrimonio neto. En particular, deberá

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

informarse de la parte que corresponda al inversor en cualquier actividad interrumpida de tales entidades.

6. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 21, se informará de la parte de los pasivos contingentes de una asociada en los que hayan incurrido las sociedades del grupo conjuntamente con otros inversores y aquéllos pasivos contingentes que hayan surgido porque la sociedad inversora sea responsable subsidiaria en relación con una parte o la totalidad de los pasivos de una asociada.

12. Inmovilizado material.

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance consolidado incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas o dotaciones, especificando las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios y aportaciones no dinerarias, así como las que se deban a ampliaciones o mejoras.
- c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.
- d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspasos de otras partidas; en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta u operaciones interrumpidas.
- e) Salidas, bajas o reducciones.
- f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

f) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado material.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

g) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

h) Se informará del importe de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de inmovilizado material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.

i) Si el inmovilizado material está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en la nota 6.

j) Características del inmovilizado material no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

k) Importe y características de los bienes totalmente amortizados en uso, distinguiendo entre construcciones y resto de elementos.

l) Bienes afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

m) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material, indicando también el importe de dichos activos.

n) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

o) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

p) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre bienes del inmovilizado material. Sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.

q) En el caso de inmuebles, se indicará de forma separada el valor de la construcción y del terreno.

r) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado material.

13. Inversiones inmobiliarias.

Además de la información requerida en la nota anterior, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, y se informará de:

1. Tipos de inversiones inmobiliarias y destino que se dé a las mismas.
2. Ingresos provenientes de estas inversiones así como los gastos para su explotación; se diferenciarán las inversiones que generan ingresos de aquéllas que no lo hacen.
3. La existencia e importe de las restricciones a la realización de inversiones inmobiliarias, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su enajenación o disposición por otros medios, y
4. Obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.

14. Inmovilizado intangible.

Se incluirá la siguiente información:

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance consolidado incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas o dotaciones, especificando los activos generados internamente y las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios y aportaciones no dinerarias.
- c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.
- d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspaso de otra partida, en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta.
- e) Salidas, bajas o reducciones.
- f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

- g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Activos afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afectan a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado intangible cuyos derechos pudieran ejercitarse fuera del territorio español o estuviesen relacionadas con inversiones situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

f) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado intangible.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

g) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

h) Si el inmovilizado intangible está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en la nota 6.

i) Características del inmovilizado intangible no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

j) Importe y características de los inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso.

k) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado intangible, indicando también el importe de dichos activos.

l) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

m) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado intangible.

n) El importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

o) Se detallarán los inmovilizados cuya vida útil no se puede determinar con fiabilidad, señalando su importe, naturaleza y las circunstancias que provocan la falta de fiabilidad en la estimación de dicha vida útil.

p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible tales como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

15. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

La información que se requiere a continuación para las operaciones de arrendamiento, también deberá suministrarse cuando se realicen otras operaciones de naturaleza similar.

15.1 Arrendamientos financieros**1. Los arrendadores informarán de:**

a) Una conciliación entre la inversión bruta total en los arrendamientos clasificados como financieros (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los cobros mínimos a recibir por dichos arrendamientos y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una conciliación entre el importe total de los contratos de arrendamiento financiero al principio y al final del ejercicio.

c) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

d) Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

e) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

f) La corrección de valor por deterioro que cubran las insolvencias por cantidades derivadas del arrendamiento pendientes de cobro.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) Para cada clase de activos, el importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos mínimos a realizar.

b) Una conciliación entre el importe total de los pagos futuros mínimos por arrendamiento (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los pagos mínimos por arrendamiento y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como gasto del ejercicio.

d) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendos financieros no cancelables.

e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero, donde se informará de:

- Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

- La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

- Las restricciones impuestas al arrendatario en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

f) A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangible.

15.2 Arrendamientos operativos**1. Los arrendadores informarán de:**

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

a) El importe total de los cobros futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una descripción general de los bienes y de los acuerdos significativos de arrendamiento.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) El importe total de los pagos futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendos operativos no cancelables.

c) Las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos e ingresos del ejercicio, diferenciando entre: importes de los pagos mínimos por arrendamiento, cuotas contingentes y cuotas de subarrendamiento.

d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento, donde se informará de:

- Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.
- La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y
- Las restricciones impuestas al arrendatario en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

16. Instrumentos Financieros.

16.1 Consideraciones generales y objetivo.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad.

El objetivo de esta nota es requerir a la entidad que, en sus cuentas anuales consolidadas, incluya información que permita a los usuarios evaluar:

a) La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados del grupo, y

b) La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que las sociedades del perímetro de la consolidación se hayan expuesto durante el periodo sobre el que se informa y a los que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

A los efectos de su presentación en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

16.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en los resultados del grupo.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

16.2.1 Información relacionada con el balance consolidado.

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con la siguiente estructura.

a.1) Activos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
Activos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

a.2) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado o coste.														
Pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que se hayan designado activos financieros o pasivos financieros para medirlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

Si alguna sociedad del perímetro de consolidación ha designado un pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre:

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

1. El importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito.

2. La diferencia entre el importe en libros del pasivo y el importe que la empresa estaría obligada a pagar en el momento del vencimiento.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se hubiese reclasificado un activo financiero, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma. En particular, se dará una explicación detallada del cambio en la gestión de los activos financieros y una descripción cualitativa de su efecto en las cuentas anuales consolidadas de la entidad.

d) Compensación de activos y pasivos financieros.

Se deberá incluir información para permitir a los usuarios de las cuentas anuales consolidadas comprender el efecto o efecto potencial sobre su situación financiera de los acuerdos de compensación a que se refiere el apartado 2 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6.^a Balance del Plan General de Contabilidad.

Para cumplir con este objetivo, se incluirá de forma separada para los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos la siguiente información:

1. Los importes brutos de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos.

2. Los importes que están compensados de acuerdo con los criterios del mencionado apartado 2.

3. Los importes netos presentados en el balance.

e) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como de los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la entidad mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer, aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

1. El valor razonable del activo recibido en garantía.

2. El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que se haya dispuesto y si se tiene la obligación de devolverlo o no, y

3. Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte del grupo, de los activos recibidos en garantía.

f) Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos.

Cuando alguna de las sociedades del perímetro de la consolidación haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio, y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), la entidad informará sobre la existencia de esas características.

g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos recibidos y pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

1. Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

3. Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

i) Deudas con características especiales.

Cuando las empresas del conjunto consolidable tengan deudas con características especiales, se informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.

16.2.2 Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y el patrimonio neto.

Se informará de:

1. Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad.

2. La ganancia o pérdida reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que surge de la baja de activos financieros medidos al coste amortizado, mostrando por separado las ganancias y las pérdidas surgidas de la baja de dichos activos financieros. Esta información incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.

3. Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

16.2.3 Otra información a incluir en la memoria consolidada.

16.2.3.1 Contabilidad de coberturas.

El objetivo de la información a incluir sobre contabilidad de coberturas es proporcionar al usuario de las cuentas anuales consolidadas información relevante y fiable sobre:

1. La estrategia de gestión del riesgo y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo.

2. La forma en que las actividades de cobertura de las empresas del conjunto consolidable pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros, y

3. El efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.

Para cumplir este objetivo, se deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

La entidad deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, y en particular, debería incluir una descripción de:

1. Cómo determina la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura, y

2. Cómo establece la ratio de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de la cobertura.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, se informará sobre:

1. Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

2. El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

3. El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y

4. Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

16.2.3.2 Valor razonable.

a) Objetivo de la información.

Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, se informará:

1. De las técnicas de valoración y de las variables utilizadas por las sociedades del perímetro de consolidación para desarrollar dichas valoraciones con posterioridad al reconocimiento inicial;

2. Del efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado de las valoraciones recurrentes que utilicen variables de nivel 3 significativas.

b) Para lograr este objetivo se deberá informar, entre otros, de los siguientes aspectos:

1. Del valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y de la comparación con su correspondiente valor en libros. No será necesario incluir el valor razonable en los siguientes supuestos:

1.º Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.

2.º Cuando se trate de instrumentos financieros no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a estos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se valoren por su coste.

En este caso, se revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si se tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance consolidado del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

2. El nivel de jerarquía de valor razonable dentro del cual se clasifican las valoraciones considerando que el instrumento financiero se incluirá íntegramente en un solo nivel.

Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.

Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.

Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

3. Los importes de las transferencias entre el nivel 1 y 2 de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable de forma recurrente y siempre que se mantengan al final del ejercicio; las razones de las transferencias, y la política de la entidad para determinarlo, distinguiendo las entradas de las salidas de cada nivel.

4. Una descripción de las técnicas de valoración, los cambios en dichas técnicas, y las variables utilizadas en la determinación del valor razonable, para los instrumentos financieros clasificados en los niveles 2 y 3.

5. Información cuantitativa sobre las variables no observables significativas utilizadas en la determinación del valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en el nivel 3.

6. Conciliación de los saldos iniciales y finales de los instrumentos financieros cuyas valoraciones estén clasificadas en el nivel 3, distinguiendo las partidas en que se encuentran ubicados, las compras, ventas, emisiones y liquidaciones y los importes de las transferencias hacia o desde el nivel 3. Se distinguirán los importes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que hayan sido realizados de los que no. En particular, se desglosará la política y los motivos para dichas transferencias hacia o desde el nivel 3.

7. Una descripción de los procesos de valoración utilizados en las valoraciones que se clasifiquen en el nivel 3.

8. Para las valoraciones recurrentes clasificadas en el nivel 3, una descripción de la sensibilidad de dichas valoraciones a cambios en las variables no observables si un cambio en estas variables puede dar lugar a una valoración significativamente distinta. Si estas variables están relacionadas con otras no observables utilizadas en la valoración, una descripción de estas relaciones y de la forma en que pueden afectar a la valoración.

9. Para las valoraciones de valor razonable de instrumentos financieros clasificadas en el nivel 3, se informará acerca de si un cambio en una o más variables no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría de forma significativa el valor razonable y el efecto de estos cambios. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado del ejercicio, activos o pasivos totales o total del patrimonio neto.

16.2.3.3 Inversiones en instrumentos de patrimonio.

El nombre y domicilio de sociedades, no incluidas en las notas 1 y 2, en las que las sociedades que forman el conjunto consolidable, posean directamente o mediante una persona que actúe en su propio nombre, pero por cuenta de ellas, un porcentaje no inferior al 5 por 100 de su capital. Se indicará la participación en el capital y porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto y el del resultado del último ejercicio de la sociedad cuyas cuentas hubieran sido aprobadas. Estas informaciones podrán omitirse cuando solo presenten un interés desdeñable respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas.

Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 155 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10 por 100.

16.2.3.4 Otro tipo de información

Se deberá incluir información sobre:

1. Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

2. Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.3 de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.

3. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.

4. El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

5. El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

16.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

16.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce este, y se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

16.3.2 Información cuantitativa.

16.3.2.1 Para cada tipo de riesgo se incluirá un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la sociedad implicada u órgano de gobierno equivalente.

En particular, para cada tipo de riesgo se incluirá, al menos, la información que a continuación se indica:

a) Riesgo de crédito.

En todo caso, se informará sobre:

1. Las definiciones de incumplimiento que la entidad utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones.

2. La forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas por deterioro se miden sobre una base colectiva.

3. Las principales características de las modificaciones o reestructuraciones de créditos que se hayan producido en el ejercicio.

4. La política de cancelaciones o baja de balance, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento.

Para cada clase de activos financieros en mora o deteriorados, se informará sobre:

1. La antigüedad de los activos financieros en mora al final del ejercicio sobre el que se informa.

2. El importe de las correcciones valorativas por deterioro, así como el importe de cualquier ingreso financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada relacionado con tales activos.

3. El importe que mejor representa su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del ejercicio sobre el que se informa y una descripción de las garantías de que disponga el grupo y de otras mejoras crediticias, así como de su efecto financiero (por ejemplo, una cuantificación de la medida en que las garantías y otras mejoras crediticias atenúan el riesgo de crédito), en relación con el importe que mejor representa el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito.

Cuando se hayan obtenido durante el ejercicio activos financieros o no financieros al ejecutar las garantías que aseguraban el cobro, o al ejecutar otras mejoras crediticias (por ejemplo, avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará, respecto de tales activos mantenidos al cierre del ejercicio:

1. La naturaleza e importe en libros de los activos.

2. Cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, las políticas para enajenar o disponer por otra vía de tales activos, o para utilizarlos en sus actividades.

b) Riesgo de liquidez.

Para los pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de pasivos financieros conforme al modelo de balance.

Adicionalmente la entidad deberá incluir una explicación de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en los citados pasivos.

c) Riesgo de mercado.

Salvo que se cumpla lo establecido en el párrafo siguiente, se informará sobre:

1. Un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, mostrando cómo podría verse afectado el resultado del grupo y el patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha.

2. Los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad.

3. Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.

Si se elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo anterior. En tal caso, se incluirá también:

1. Una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados.

2. Una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

16.3.2.2 Para cada tipo de riesgo se incluirá información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

16.4 Transferencias de activos financieros.

A efectos de la aplicación de los requerimientos que se recogen a continuación una entidad transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:

1. Transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o

2. Retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.

Cuando alguna sociedad del perímetro de consolidación hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos:

1. La naturaleza de los activos cedidos.

2. La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la empresa permanece expuesta.

3. El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la empresa mantenga registrados, y

4. Cuando la entidad reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la empresa continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

16.5 Fondos propios.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Análisis del movimiento del ejercicio en las partidas incluidas en esta agrupación, indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones.

Desglose del epígrafe «Reservas», con el siguiente nivel de detalle:

Reservas:

Reservas de la sociedad dominante diferenciando las reservas distribuibles, las no distribuibles y los resultados de ejercicios anteriores.

Reservas en sociedades consolidadas.

Reservas en sociedades puestas en equivalencia.

Se informará sobre:

a) Número de acciones o participaciones en el capital de la sociedad dominante y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Y, en su caso, los desembolsos exigidos pendientes y en situación de mora, así como las actuaciones seguidas por la entidad en el marco de la legislación mercantil para recuperar los desembolsos exigidos. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

b) Ampliación de capital en curso de la sociedad dominante indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas; y el plazo concedido para la suscripción.

c) Importe del capital autorizado por la junta de accionistas de la sociedad dominante para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

d) Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles e instrumentos financieros similares de la sociedad dominante, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

e) Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas de la sociedad dominante.

f) Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante en poder de las sociedades incluidas en la consolidación o de un tercero que obre por cuenta de éstas, especificando su destino final previsto. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones de la sociedad dominante aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

g) La parte de capital de la sociedad dominante que, en su caso, es poseído por otra empresa ajena al grupo, directamente o por medio de sus filiales o vinculadas al mismo, cuando sea igual o superior al 10%.

h) Acciones de las sociedades del grupo admitidas a cotización.

i) Opciones de compra o de venta emitidas por la sociedad dominante u otros contratos sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.

j) Circunstancias específicas relativas a subvenciones, donaciones y legados recibidos por la entidad y otorgados por socios o propietarios de la sociedad dominante.

17. Existencias.

1. Desglose de las existencias por grupos homogéneos de actividades y grado de terminación, con indicación de las correspondientes correcciones valorativas por deterioro.

2. Se informará sobre:

a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.

c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.

d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

e) Cualquiera otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: litigios, seguros, embargos, etc.

18. Moneda extranjera.

1. Importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

2. Se revelará la siguiente información:

1. En el caso de que las empresas incluidas en la consolidación utilicen más de una moneda funcional, deberá revelar el importe de los activos, cifra de negocios y resultados que han sido expresados en cada una de esas monedas funcionales.

2. La moneda funcional de negocios en el extranjero, especificando la inversión neta en el mismo, cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales.

3. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional de alguna de las sociedades incluidas en la consolidación o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

4. El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio por clases de instrumentos financieros, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión», así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

6. Cuando sociedades incluidas en la consolidación o negocios en el extranjero estén sometidos a altas tasas de inflación, se informará sobre:

a) El hecho de que las cuentas anuales han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio, y

b) La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

19. Situación fiscal.**19.1 Impuestos sobre beneficios.**

Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración 13.^a del Plan General de Contabilidad, se calificarán como diferencias permanentes.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO
CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio
Impuesto sobre Sociedades
Diferencias permanentes:							
– de las sociedades individuales
– de los ajustes por consolidación
Diferencias temporarias:							
– de las sociedades individuales							
. con origen en el ejercicio
. con origen en ejercicios anteriores
– de los ajustes por consolidación							
. con origen en el ejercicio
. con origen en ejercicios anteriores
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							(-----)
Base imponible (resultado fiscal)							-----

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

1. En su caso, identificación de las sociedades del grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

2. Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias –distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera–, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de ingresos y gastos reconocidos.

3. En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

4. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance consolidado el correspondiente activo por impuesto diferido.

5. El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance consolidado el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en el artículo 72 de estas normas.

6. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando se haya incurrido en pérdidas, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

7. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

8. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

9. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

10. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

11. Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

12. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

19.2 Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

20. Ingresos y Gastos.

20.1 Consideraciones generales y objetivo.

1. El objetivo de los requerimientos de información a incluir en esta nota de la memoria consolidada es que se proporcione información suficiente que permita a los usuarios de las cuentas anuales consolidadas comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, se suministrará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- a) Contratos con clientes,
- b) Juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados sobre dichos contratos, y
- c) Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

2. A la hora de proporcionar esta información, se considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Para ello, se agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

20.2 Información sobre los contratos con clientes.

1. Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias.

a) Se desagregarán los ingresos reconocidos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

b) Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, se considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias para otros propósitos, incluyendo los siguientes:

- 1.º Información a revelar presentada fuera de las cuentas anuales consolidadas.
- 2.º Información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación.
- 3.º Otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos anteriores y que utiliza la entidad o los usuarios de las cuentas anuales consolidadas para evaluar el rendimiento financiero de la empresa o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

c) Algunas de las categorías que puede ser apropiado incluir, podrían ser las siguientes:

- 1.º Tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales).
- 2.º Región geográfica (por ejemplo, país o región).
- 3.º Mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes de la Administración Pública y otros clientes).

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

4.º Tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo, por tiempo y por materiales).

5.º Duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo).

6.º Calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

7.º Canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

2. Saldos del contrato.

Se informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.

3. Obligaciones a cumplir.

Se revelará información sobre las obligaciones asumidas frente al cliente, incluyendo una descripción de los aspectos siguientes:

a) Cuándo cumple la entidad las obligaciones frente al cliente (en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se cumplen las obligaciones en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.

b) Los términos de pago significativos (cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está restringida por las limitaciones existentes para su estimación).

c) La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios, es decir, si la entidad está actuando como un agente o comisionista.

d) Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

e) Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

20.3 Información sobre los juicios significativos en la aplicación de la norma de registro y valoración.

Se informará sobre los juicios y cambios de juicios realizados en aplicación de la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes. En concreto, se explicarán los juicios y cambios en los juicios, utilizados al determinar los aspectos siguientes:

1. El calendario en que se estima cumplir las obligaciones asumidas por la entidad frente al cliente.

a) Para las obligaciones asumidas que la entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad revelará los siguientes aspectos:

1.º Los métodos utilizados para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos de actividades ordinarias (una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado).

2.º Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de los bienes o servicios.

b) Para obligaciones que se satisfacen en un momento determinado, la entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

2. El precio de la transacción y los importes asignados a cada obligación.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

La entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

- a) Determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación distinta al efectivo,
- b) Evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida,
- c) Asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes y servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable), y
- d) Estimación del impacto monetario de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

20.4 Información sobre los activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

Se incluirá la siguiente información:

- a) Los juicios realizados para determinar el importe de los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.
- b) El método que utiliza para determinar la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o la amortización para cada ejercicio.
- c) Los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría principal de activo.
- d) El importe del gasto por imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el ejercicio.

20.5 Información sobre determinados gastos.

Se deberá incluir la siguiente información:

1. El desglose de las partidas 4.a) y 4.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, "Consumo de mercaderías" y "Consumo de materias primas y otras materias consumibles", distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 6.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada "Cargas sociales", distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

20.6 Otros resultados.

Se deberá informar de los resultados originados fuera de la actividad normal de las empresas del grupo incluidos en la partida "Otros resultados".

21. Provisiones y contingencias.

1. Para cada provisión reconocida en el balance consolidado deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance consolidado durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Dotaciones.
- Aplicaciones.
- Otros ajustes realizados (combinaciones de negocios, etc.).
- Saldo final.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

b) Información acerca del aumento, durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

c) Una descripción de la naturaleza de la obligación asumida.

d) Una descripción de las estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes, así como de las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. En su caso, se justificarán los ajustes que haya procedido realizar.

e) Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo de balance consolidado por estos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de contingencia, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.

b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los estados financieros consolidados y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos.

d) La existencia de cualquier derecho de reembolso.

e) En el caso excepcional en que una provisión no se haya podido registrar en el balance consolidado debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para el grupo procedentes de activos que no cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.

b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así como los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

4. Excepcionalmente en los casos en que mediando litigio con un tercero, la información exigida en los apartados anteriores perjudique seriamente la posición del grupo, no será preciso que se suministre dicha información, pero se describirá la naturaleza del litigio e informará de la omisión de esta información y de las razones que han llevado a tomar tal decisión.

22. Información sobre medio ambiente.

Se facilitará información sobre:

a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance consolidado en el apartado 1 de la nota 21.

d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida en el apartado 2 de la nota 21.

e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

f) Compensaciones a recibir de terceros.

23. Retribuciones a largo plazo al personal.

1. Cuando se otorguen retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida, se deberá incluir una descripción general del tipo de plan de que se trate.

2. Para el caso de retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida, adicionalmente, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance consolidado en el apartado 1 de la nota 21, y se detallará:

- a) Una conciliación entre los activos y pasivos reconocidos en el balance consolidado.
- b) Importe de las partidas incluidas en el valor razonable de los activos afectos al plan.
- c) Principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores a la fecha de cierre del ejercicio.

24. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Para cada acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio emitidos por sociedades del grupo, deberá indicarse:

1. Descripción de cada tipo de acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio que haya existido a lo largo del ejercicio, con indicación del beneficiario. Si dichos acuerdos tienen características similares se podrá informar sobre los mismos de forma conjunta, siempre que dicha información permita comprender la naturaleza y el alcance de dichos acuerdos.

2. Cuando proceda registrar pasivos en las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 21.

3. Cuando las transacciones consistan en pagos basados en opciones sobre acciones, se informará sobre:

a) El número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones existentes al comienzo y al final del ejercicio, las concedidas, y anuladas durante el mismo, así como las que hayan caducado a lo largo de ejercicio. Por último se proporcionará la misma información sobre las ejercitables al final de periodo.

b) Para las opciones sobre acciones ejercitadas durante el ejercicio, se indicará el precio medio ponderado de las acciones en la fecha de ejercicio, pudiéndose señalar el precio medio ponderado de la acción durante el periodo.

c) Para las opciones existentes al final del ejercicio, el rango de precios de ejercicio y la vida media ponderada pendiente de las mismas.

Se deberá indicar cómo se ha determinado durante el ejercicio el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

Se deberá indicar el efecto que hayan tenido las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio sobre la situación financiera y el resultado del grupo.

4. Cuando no se pueda estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes y servicios recibidos, según se establece en la norma de registro y valoración, se informará sobre este hecho, explicando los motivos de dicha imposibilidad.

5. Si por causa de una combinación de negocios se sustituyen voluntaria u obligatoriamente los compromisos de pagos basados en instrumentos de patrimonio de la empresa adquirida con sus empleados, por los basados en los instrumentos de patrimonio de la adquirente, deberá especificarse qué acuerdos se han contabilizado formando parte del coste de la combinación y cuáles han sido reconocidos como una transacción separada.

25. Subvenciones, donaciones y legados.

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance consolidado, así como los imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance consolidado, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

5. Desglose de las subvenciones, donaciones y legados con origen en la sociedad dominante, las sociedades consolidadas y las sociedades puestas en equivalencia.

26. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas.

1. Relación de sociedades dependientes, multigrupo y asociadas que se han reconocido durante el ejercicio como activos no corrientes mantenidos para la venta.

2. Relación de sociedades dependientes, multigrupo y asociadas que dejan de cumplir en el ejercicio el criterio para clasificarlas como activos no corrientes mantenidos para la venta, señalando el impacto que la reclasificación origina en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el patrimonio neto del grupo de acuerdo con la información exigida en el punto 4.c) de esta nota.

3. Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse:

a) Los ingresos, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas, reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

b) El gasto por impuestos sobre beneficios relativo al anterior resultado.

c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas.

d) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

e) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las actividades interrumpidas y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de las mismas en un ejercicio anterior. O, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

f) Los resultados relativos a la actividad que se hayan presentado previamente como actividades interrumpidas, y que sin embargo finalmente no hayan sido enajenadas.

4. Para cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta, incluyendo los de actividades interrumpidas, deberá indicarse:

a) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

b) El resultado reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidados, para cada elemento significativo.

c) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de los mismos en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

5. Cuando los requisitos para calificar un activo no corriente o un grupo enajenable de elementos como mantenidos para la venta se cumplan después de la fecha de cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, la entidad no los calificará como mantenidos para la venta en las cuentas anuales que formule. No obstante deberá suministrar en relación con los mismos la información descrita en la letra a) del apartado anterior.

6. Si el grupo enajenable de elementos es una sociedad dependiente que cumple los requisitos para clasificarse como mantenida para la venta en el momento de la adquisición, la sociedad obligada a consolidar estará dispensada de mostrar la información sobre las principales clases de activos y pasivos que integren el citado grupo de elementos.

27. Hechos posteriores al cierre.

Se informará de:

1. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales consolidadas, pero pongan de manifiesto la necesidad de que la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

2. Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

3. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando de:

a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

b) Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa afectada.

c) Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

28. Operaciones con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas, cuyos efectos no hayan sido eliminados en el proceso de consolidación, de acuerdo con el artículo 83 de estas normas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

a) Entidad dominante.

b) Sociedades del grupo definidas en los términos de la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad.

c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.

d) Sociedades asociadas.

e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre el grupo.

f) Personal clave de la dirección de las sociedades del grupo o de la entidad dominante.

g) Otras partes vinculadas.

2. Se facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre los estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en el grupo y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance consolidado) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas, siempre que sus efectos no se hayan eliminado durante el proceso de consolidación:

- a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
- b) Prestación y recepción de servicios.
- c) Contratos de arrendamiento financiero.
- d) Transferencias de investigación y desarrollo.
- e) Acuerdos sobre licencias.
- f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie.

En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

- h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- i) Garantías y avales.
- j) Remuneraciones e indemnizaciones.
- k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
- l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.

m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre el grupo y la parte vinculada.

n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

o) Acuerdos de gestión de tesorería, y

p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales consolidadas.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros de los órganos de administración de la sociedad dominante, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección.

Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros de los órganos de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración de la sociedad dominante, por cualquier sociedad del grupo, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Igualmente se indicarán los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración de la sociedad dominante por las sociedades multigrupo y asociadas.

7. Para las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad de capital se deberá informar de las situaciones de conflicto de interés en que incurran los administradores de la sociedad dominante o las personas vinculadas a ellos, en los términos regulados en el artículo 229 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

29. Otra información.

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades incluidas por integración global en la consolidación, distribuido por categorías. La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de las sociedades incluidas por integración global en la consolidación, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros. Asimismo, se indicará por separado el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional.

2. Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades comprendidas en la consolidación, con discapacidad mayor o igual del 33% (o calificación equivalente local), indicando las categorías a que pertenecen. Se indicará por separado el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional.

3. Los gastos de personal referidos al ejercicio, si no fueran mencionados separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

4. El importe recibido por los auditores de cuentas de las cuentas consolidadas e individuales de las sociedades incluidas en la consolidación desglosado en honorarios percibidos por la prestación del servicio de auditoría y otros servicios distintos, diferenciando dentro de estos últimos, por un lado, los servicios fiscales que pudieran realizarse de acuerdo con la normativa aplicable y, por otro lado, aquellos que correspondan a los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable.

El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a servicios prestados por cualquier empresa perteneciente a la misma red a la que perteneciese el auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

5. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos que no figuren en balance consolidado y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

30. Información segmentada.

Se incluirá información sobre:

– Criterios de asignación e imputación utilizados para determinar y ofrecer la información de cada uno de los segmentos.

– Criterio seguido para fijar los precios de transferencia intersegmentos.

– Ventas realizadas por áreas geográficas, desglosando como mínimo las efectuadas por el grupo en España, en la Unión Europea y en el resto del mundo.

– Desglose de ventas a clientes a los que se les hayan facturado en el ejercicio importes iguales o superiores al 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios a clientes externos.

Se hará constar la siguiente información conteniendo el desglose y conciliación con los totales correspondientes, de:

a) Los importes de las ventas a clientes externos, intersegmentos, los aprovisionamientos, los gastos de personal, la amortización del inmovilizado, así como las pérdidas por deterioros y variaciones de provisiones, distinguiendo las que afectan a las

§ 8 Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

partidas corrientes y a las no corrientes, y los resultados de explotación. En la medida que se utilicen por el consejo de administración para analizar la gestión del segmento, también se incluirán los desgloses de los ingresos y gastos financieros.

b) Los resultados de las operaciones interrumpidas y el resultado antes de impuestos.

c) Los activos y los pasivos utilizados por el segmento.

d) Los flujos netos de efectivo procedentes de las actividades de operación, los flujos netos de las actividades de inversión y los flujos netos de las actividades de financiación.

e) La cifra de inversiones en activos inmovilizados, incluyendo tanto los intangibles, materiales, las inversiones inmobiliarias y las inversiones financieras.

Esta información se reflejará por segmentos en el cuadro recogido a continuación.

ESTADOS FINANCIEROS SEGMENTADOS

Conceptos	Segmentos					TOTAL
	1	2	3	...	N	
Importe neto de la cifra de negocios						
– Clientes externos						
– Intersegmentos						
Aprovisionamientos						
Gastos de personal						
Amortización del inmovilizado						
Pérdidas, deterioros y variación de provisiones						
– Corrientes						
– No corrientes						
RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN						
Ingresos financieros						
Gastos financieros						
RESULTADO DE OPERACIONES INTERRUMPIDAS						
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS						
Activos del segmento						
Pasivos del segmento						
Flujos netos de efectivo de las actividades de						
– Operación						
– Inversión						
– Financiación						
Adquisiciones de activos no corrientes en el ejercicio						

§ 9

Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 30, de 4 de febrero de 2016
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2016-1112

La disposición final segunda de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, modifica la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, para requerir que todas las sociedades mercantiles incluyan de forma expresa en la memoria de sus cuentas anuales su período medio de pago a proveedores.

Con este objetivo en la propia disposición se habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante resolución, se proceda a indicar las adaptaciones que resulten necesarias al efecto de que las sociedades mercantiles no encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera apliquen adecuadamente la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores determinada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Considerando lo anterior, en el artículo 1 de la presente resolución se recoge el objeto de la norma que tiene como objetivo dar cumplimiento al mandato expreso contenido en la citada Ley 31/2014, de 3 de diciembre, y es conforme con la habilitación general contenida en la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que faculta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a dictar normas de obligado cumplimiento en desarrollo del citado Plan, en particular, en relación con las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Mediante la presente resolución se deroga el antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, que tenía su origen en la anterior redacción de la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio.

La metodología para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas ha sido desarrollada por el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de

§ 9 Memoria de las cuentas anuales con periodo medio de pago a proveedores

abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La presente resolución constituye una adaptación de dicha metodología para que las sociedades mercantiles, no encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad y Sostenibilidad Financiera, cumplan con el deber de información recogido en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio.

Asimismo, es necesario precisar que la disposición adicional octava del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital introducida por la citada Ley 31/2014, indica:

«Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores a que se refiere el artículo 262.1, serán aplicables los criterios que en la materia hayan sido aprobados por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en el apartado tercero de la Disposición final segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.»

El ámbito de aplicación subjetivo de la resolución se regula en el artículo 2 en sintonía con el alcance subjetivo definido en la nueva redacción de la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio. No obstante, como es usual en los restantes requerimientos contables, se ha estimado proporcionado, en razón de su dimensión, exigir un menor detalle de información contable a las pequeñas y medianas empresas.

En este sentido, es preciso considerar que la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las empresas de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato ha traído consigo la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El desarrollo reglamentario de esta reforma legal, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, deberá hacerse de la forma que menos cargas origine a las pequeñas empresas, por lo que en línea con la revisión legal está previsto que se supriman las indicaciones que exceden del contenido máximo fijado por la norma europea. El periodo medio de pago a proveedores no forma parte de la información obligatoria que, de acuerdo con la Directiva, deben proporcionar las pequeñas empresas en las cuentas anuales. Por ello, es previsible que en el futuro desarrollo reglamentario se elimine esta información del contenido a suministrar y la que ahora se exige por la presente resolución solo surta efectos para las cuentas anuales del ejercicio 2015.

En este contexto, y en aras de una mayor simplicidad de cálculo, las empresas que puedan elaborar la memoria en modelo abreviado o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas sólo estarán obligadas a informar del periodo medio de pago de acuerdo con la metodología recogida en el artículo 5, apartado 5.

Las sociedades mercantiles que formulen cuentas consolidadas también se incluyen en el ámbito de aplicación de esta norma, si bien exclusivamente respecto a las sociedades radicadas en España que se consolidan por el método de integración global o proporcional al margen del marco de información financiera en que se formulen las citadas cuentas.

No se modifica sin embargo el alcance objetivo en la nueva resolución, esto es, las operaciones sobre las que es preciso informar que por lo tanto serán las mismas sobre las que se informaba en aplicación de la anterior resolución de este Instituto, tal y como se aclara en el artículo 3.

La resolución exige que se informe sobre el periodo medio de pago a proveedores, concepto definido en el artículo 4. Además, es conveniente precisar que el deber de información afecta a las operaciones comerciales de pago. Es decir, a los acreedores comerciales incluidos en el correspondiente epígrafe del pasivo corriente del modelo de balance. Por lo tanto, la norma deja fuera de su ámbito objetivo de aplicación a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición para el sujeto deudor que informa, como son los proveedores de inmovilizado o los acreedores por operaciones de arrendamiento financiero.

En el artículo 5 se concreta la metodología aplicable en línea con los criterios aprobados por el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio.

§ 9 Memoria de las cuentas anuales con periodo medio de pago a proveedores

En el artículo 6 se detalla la información a suministrar en el modelo de memoria para poder apreciar el grado de cumplimiento de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre. También se suministrará en la memoria de las cuentas anuales cualquier información que la sociedad considere adecuada para aclarar aquellas circunstancias que pudieran distorsionar el resultado obtenido en el cálculo del periodo medio de pago a proveedores. Como por ejemplo, el establecimiento de días de pago fijos, las facturas cuyo pago se encuentre retenido por desacuerdos con el proveedor o por falta de información en factura, etcétera.

La disposición adicional única establece que en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando esta Resolución no será obligatoria la presentación de cifras comparativas, al objeto de facilitar la aplicación de los nuevos requerimientos ante la previsión de que las sociedades mercantiles puedan verse en la necesidad de tener que adaptar sus sistemas informáticos.

En virtud de la disposición derogatoria única se deroga la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

La resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y producirá efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015.

En su virtud, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, una vez emitido el preceptivo informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se dicta la presente Resolución:

Artículo 1. Objeto.

La resolución tiene por objeto aclarar y sistematizar la información que las sociedades mercantiles deben recoger en la memoria de sus cuentas anuales individuales y consolidadas, a efectos del deber de información previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Artículo 2. Ámbito subjetivo.

1. Esta resolución será de aplicación obligatoria a todas las sociedades mercantiles españolas, salvo para las sociedades mercantiles encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

2. Las sociedades mercantiles que formulen cuentas consolidadas también se incluyen en el ámbito de aplicación de esta resolución, si bien exclusivamente respecto a las sociedades radicadas en España que se consolidan por el método de integración global o proporcional al margen del marco de información financiera en que se formulen las citadas cuentas.

Artículo 3. Ámbito objetivo.

1. El ámbito objetivo de aplicación de la resolución es el definido en el artículo 3 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

2. Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores se tendrán en cuenta las operaciones comerciales correspondientes a la entrega de bienes o prestaciones de servicios devengadas desde la fecha de entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre.

3. Quedan excluidas las obligaciones de pago que hayan sido objeto de retención como consecuencia de embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.

Artículo 4. Definiciones.

A los exclusivos efectos de lo previsto en esta resolución se entenderá por:

§ 9 Memoria de las cuentas anuales con periodo medio de pago a proveedores

a) Periodo medio de pago a proveedores: plazo que transcurre desde la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a cargo del proveedor y el pago material de la operación, que las sociedades mercantiles deberán calcular de acuerdo con la metodología que se describe en el artículo 5.

b) Proveedores: acreedores comerciales incluidos en el pasivo corriente del balance por deudas con suministradores de bienes o servicios.

Artículo 5. *Cálculo del periodo medio de pago a proveedores.*

1. Las sociedades mercantiles que elaboren el modelo normal de memoria, calcularán el periodo medio de pago a proveedores de acuerdo con la siguiente fórmula:

Periodo medio de pago a proveedores =	Ratio operaciones pagadas * importe total pagos realizados + Ratio
	operaciones pendientes de pago* importe total pagos pendientes
	Importe total de pagos realizados + importe total pagos pendientes

2. La ratio de las operaciones pagadas se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Ratio de las operaciones pagadas =	$\frac{\sum (\text{número de días de pago} * \text{importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de pagos realizados}}$
------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Se entenderá por número de días de pago, los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el pago material de la operación.

3. La ratio de las operaciones pendientes de pago se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Ratio de las operaciones pendientes de pago =	$\frac{\sum (\text{número de días pendientes de pago} * \text{importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$

Se entenderá por número de días pendientes de pago, los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales.

4. Para el cálculo tanto del número de días de pago como del número de días pendientes de pago, la sociedad comenzará a computar el plazo desde la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios. No obstante, a falta de información fiable sobre el momento en que se produce esta circunstancia, se podrá tomar la fecha de recepción de la factura.

5. Las sociedades mercantiles que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, calcularán el periodo medio de pago a proveedores de acuerdo con la siguiente fórmula:

Periodo medio de pago =	$\frac{\text{Saldo medio acreedores comerciales}}{\text{Compras netas y gastos por servicios exteriores}} \times 365$
-------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

A estos exclusivos efectos, el concepto de acreedores comerciales engloba las partidas de proveedores y acreedores varios por deudas con suministradores de bienes o servicios incluidos en el alcance de la regulación en materia de plazos legales de pagos.

El concepto de compras netas y gastos por servicios exteriores engloba los importes contabilizados como tales en los subgrupos propuestos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

§ 9 Memoria de las cuentas anuales con periodo medio de pago a proveedores

Artículo 6. Información sobre el periodo medio de pago a proveedores durante el ejercicio.

1. Las sociedades mercantiles incluirán una nota en el modelo normal de la memoria de sus cuentas anuales individuales y en su caso, consolidadas, con la siguiente denominación y contenido:

«Información sobre el periodo medio de pago a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio.»

- Periodo medio de pago a proveedores.
- Ratio de las operaciones pagadas.
- Ratio de las operaciones pendientes de pago.
- Total pagos realizados.
- Total pagos pendientes.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	N (Ejercicio actual)	N-1 (Ejercicio anterior)
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores.		
Ratio de operaciones pagadas.		
Ratio de operaciones pendientes de pago.		
	Importe (euros)	Importe (euros)
Total pagos realizados.		
Total pagos pendientes.		

Asimismo, se suministrará cualquier información que la sociedad considere adecuada para aclarar aquellas circunstancias que, a juicio de la entidad, pudieran distorsionar el resultado obtenido en el cálculo del periodo medio de pago a proveedores.

2. La información de las cuentas consolidadas estará referida a los proveedores del grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos de las empresas dependientes y, en su caso, los de las empresas multigrupo de acuerdo con lo dispuesto en las normas de consolidación que resulten aplicables. El cuadro solo recogerá la información correspondiente a las entidades españolas incluidas en el conjunto consolidable.

3. Las sociedades mercantiles que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas incluirán una nota con la siguiente denominación y contenido:

«Información sobre el periodo medio de pago a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio.»

- Periodo medio de pago a proveedores.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	N(Ejercicio actual)	N-1(Ejercicio anterior)
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores.		

Disposición adicional única. Información a incluir en la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de esta resolución.

En las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de esta resolución, no se presentará información comparativa correspondiente a esta nueva obligación, calificándose las cuentas anuales como iniciales a estos exclusivos efectos en lo que se refiere a la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Se deroga la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas

§ 9 Memoria de las cuentas anuales con periodo medio de pago a proveedores

anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

§ 10

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

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 58, de 8 de marzo de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-2557

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.»

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.»

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación contenida en el PGC en materia de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja práctica comercial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

Son elementos del inmovilizado material los elementos del activo destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, representados por bienes muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados como inversiones inmobiliarias.

Aunque la Resolución esté dedicada fundamentalmente a las inmovilizaciones materiales, cuya definición estricta excluiría a aquellos inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, se debe tener presente que los criterios contenidos en la misma se aplicarán a estas últimas. Por ello la presente norma recoge en el apartado quinto especialidades propias de estos activos no corrientes, cuya definición viene recogida en el Subgrupo 22 de la quinta parte. Definiciones y relaciones contables, del PGC:

«Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.»

III

La Resolución se divide en cinco normas:

Primera. Valoración inicial.

Segunda. Valoración posterior.

Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.

Cuarta. Baja en cuentas.

Quinta. Inversiones inmobiliarias.

La norma primera sobre la valoración inicial del inmovilizado material desarrolla los criterios previstos en el PGC acerca de los conceptos que deben formar parte del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material.

Para ello se hace hincapié en los costes en los que se incurre mientras el inmovilizado material está en período de prueba, así como en los costes de desmantelamiento y rehabilitación. También se recoge el criterio para contabilizar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado material, sin perjuicio de su posterior desarrollo en la resolución que analice los problemas relacionados con el cálculo del coste de producción de las existencias y el inmovilizado.

Como novedad, en relación con el antecedente del año 1991, se regula de forma expresa el tratamiento contable de la contraprestación contingente asociada a la adquisición de un bien del inmovilizado material. El PGC regula de forma expresa este tipo de acuerdos en la norma de registro y valoración 19^a. «Combinaciones de negocios», donde la contraprestación contingente ajusta el coste de la combinación durante el plazo de un año, al cabo del cual, cualquier variación en el pago se reconoce en la cuenta de pérdidas y

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

ganancias porque se vincula a la evolución del negocio adquirido, y al cabo de un año, la citada evolución puede llegar a depender, no ya estrictamente del negocio adquirido sino de activos no identificables que surgen con posterioridad.

Del mismo modo, cuando se adquiere un elemento del inmovilizado, puede resultar habitual que las partes que intervienen en la transacción condicionen el precio acordado a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, que confirmen la capacidad del activo de generar beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A diferencia de lo expuesto respecto de las combinaciones de negocios, cuando se adquiera un solo elemento patrimonial será más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios o rendimientos económicos futuros del activo, circunstancia que impide aplicar el límite del año previsto para aquellas.

Sobre la base de este razonamiento, en la Resolución se aclara que formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio.

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Por último la norma primera recoge el criterio a seguir para contabilizar los anticipos entregados a cuenta de un elemento del inmovilizado material, exigiendo que cuando en la operación se pueda identificar un componente financiero se reconozca el correspondiente ingreso, circunstancia que será habitual cuando entre la entrega de efectivo y la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa transcurra un plazo de tiempo superior al año. Cuando la empresa adquiere el control del inmovilizado, en curso o terminado, dará de baja el anticipo y se iniciará, en su caso, el cómputo del plazo de un año para que la empresa pueda valorar si procede la capitalización de los gastos financieros incurridos en la financiación del activo.

En los contratos «llave en mano» es habitual que se produzcan estos anticipos para ir compensando al proveedor por el grado de avance de la construcción. Estos acuerdos, en función de las obligaciones que asuman las partes, pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Si el acuerdo se califica como una entrega de bienes, los desembolsos que se vayan realizando se contabilizarán como anticipos hasta que no se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios del activo. En este caso, el anticipo deberá actualizarse cuando el plazo que media entre el desembolso de efectivo y el cumplimiento de la obligación de entrega del inmovilizado por el proveedor supere el año.

Por el contrario, la actividad desarrollada por la empresa constructora se calificará como una prestación de servicios, cuando el objeto del contrato sea la construcción de un activo delimitado bajo unas concretas estipulaciones técnicas fijadas por el cliente (es decir, una serie de componentes indisociables, que funcionan en conjunto y donde la inspección técnica de la instalación, cuando es requerida, con carácter general, se configura como un componente más de la obligación de resultado a que se compromete la empresa constructora), y que vincula a las partes al cumplimiento de las obligaciones respectivas, en cuya virtud, se produce una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad por el contratista.

En este último caso, la empresa cancelará los anticipos y reconocerá un inmovilizado en curso a medida que se vaya produciendo la citada transferencia, circunstancia que, a su vez, desencadenará la obligación de activar los correspondientes gastos financieros como mayor valor del inmovilizado, mostrándose, en esencia, un coste del activo similar al que luciría en el balance de la empresa si la operación se hubiera calificado como entrega de bienes.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

La norma segunda establece los criterios a seguir en la valoración posterior, en particular, para contabilizar las actuaciones sobre el inmovilizado material y la amortización, dejando para una futura resolución el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro.

En desarrollo del PGC se aclara que la depreciación sistemática que representa la amortización no debe reconocerse cuando los bienes no sufren desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute y se recoge de forma expresa la técnica de amortización «por componentes» prevista en el mencionado PGC para cada elemento significativo que forma parte del coste del inmovilizado. En todo caso, la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que resulten admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados.

En cuanto a las actuaciones posteriores sobre estos activos se reproducen los criterios previstos en la Resolución de 1991 sobre reparación y conservación del inmovilizado, renovaciones, ampliaciones y mejoras, así como el tratamiento contable de las piezas de recambio, si bien adaptados al nuevo PGC de 2007, en especial en lo referente a las inspecciones generales o periódicas.

La norma tercera se dedica a las formas especiales de adquisición de un inmovilizado material. Esta norma, al igual que el antecedente del año 1991, incorpora el tratamiento contable de los bienes que se adquieran a título gratuito, por permuta o mediante una aportación no dineraria.

Las adquisiciones a título gratuito se regulan en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. De acuerdo con dichas normas, si la cesión es completa, esto es, por la totalidad de la vida económica del activo, la empresa reconocerá un inmovilizado material.

El desarrollo de las operaciones de permuta se realiza a partir del criterio previsto en el PGC, que diferencia entre comerciales y no comerciales, precisando que las que podríamos denominar permutas «parciales», aquellas en las que se recibe o entrega efectivo y un elemento del inmovilizado, con carácter general, se presumirán comerciales, salvo que el componente monetario de la transacción fuese insignificante en comparación con el componente no monetario.

Otras adquisiciones que fueron objeto de estudio en el seno del ICAC pero que finalmente no se han incluido en la Resolución, por considerar que estas transacciones deben ser contabilizadas aplicando la norma sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar del Plan General de Contabilidad, son la adquisición del usufructo de un bien del inmovilizado material y la adquisición de una construcción a cambio de la cesión de uso de un terreno.

Finalmente, tampoco se han incorporado a la norma otras cuestiones analizadas, como las adquisiciones de un inmovilizado procedente de clientes, y las cesiones de activos del inmovilizado a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, por entender que en estos casos el aspecto más relevante a dilucidar es el momento en que debe contabilizarse el correspondiente ingreso.

La opinión mayoritaria fue considerar que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación, por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar la obligación que asume la empresa a cambio de recibir el activo.

De forma similar, en relación con las cesiones de activos a clientes se manejaron las siguientes interpretaciones. En ocasiones, una empresa cede bienes del inmovilizado material a un cliente, a cambio de que éste consuma los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien del inmovilizado material en el momento en que cese el consumo. También es habitual que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes. Por ejemplo,

cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes.

Si no hubiera un arrendamiento implícito, se reconocería el inmovilizado y el ingreso por prestación de servicios atendiendo a su devengo. Si los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

La norma cuarta desarrolla la regla general prevista en el PGC para reconocer la baja de un elemento del inmovilizado material del balance en caso de enajenación y contabilizar el correspondiente resultado. También se regulan una serie de supuestos especiales en los que la baja trae causa de una operación distinta a la venta, como sucede en las entregas de bienes a título gratuito, las expropiaciones de bienes del inmovilizado material y la baja del inmovilizado que ha sufrido un siniestro.

Otra novedad es la norma quinta dedicada a las inversiones inmobiliarias, que a pesar de estar sometidas a los mismos criterios de registro y valoración que el inmovilizado material, presentan especialidades en cuanto a su presentación en el balance y a las reglas a seguir en caso de cambio de destino, que supondrán una reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material o existencias, y viceversa; cambio que vendrá delimitado por la función que los bienes cumplan en la actividad de la empresa.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dicta la siguiente Resolución:

Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

Primera. Valoración inicial.

1. Regla general.

1. Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

3. El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

4. En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta Resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

5. El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

6. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

7. En particular formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción de un bien del inmovilizado material, los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en el apartado siguiente de esta norma.

8. Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

9. En los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

2. Costes de desmantelamiento o retiro y costes de rehabilitación.

1. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

La incorporación de este componente del coste a la valoración inicial del activo se producirá en la fecha en la que la empresa incurra en la obligación. Para el supuesto de activos en construcción, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta circunstancia se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpore al patrimonio de la empresa.

2. Después del reconocimiento inicial, la empresa contabilizará la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y ajustará el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

a) Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.

b) El tipo de descuento empleado para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, será el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

En estos casos, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo, en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo.

3. Si la modificación supone una minoración en el importe de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Cuando el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el valor del pasivo se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que ocurran.

3. Anticipos entregados.

1. Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registrarán en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo darán lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utilizará el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

2. El anticipo se dará de baja cuando los elementos del inmovilizado material se incorporen, en curso o terminados, al patrimonio de la empresa. Cuando existan dudas sobre la recuperación del valor en libros del anticipo, la empresa contabilizará la correspondiente pérdida por deterioro.

Segunda. Valoración posterior.

1. Regla general.

La valoración posterior del inmovilizado material dependerá de las actuaciones que en su caso se lleven a cabo sobre el mismo, así como de la amortización acumulada y de cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

El tratamiento contable de las pérdidas por deterioro del valor de los elementos del inmovilizado material será el previsto en el Plan General de Contabilidad y la Resolución que lo desarrolle.

2. Actuaciones sobre el inmovilizado material.

2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

3. Las reparaciones y la conservación del inmovilizado material se reconocerán y valorarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen.

b) Los elementos que se sustituyan como consecuencia de estas actuaciones se contabilizarán según lo dispuesto para las renovaciones en el apartado siguiente.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

c) No obstante, en el caso de que un elemento del inmovilizado material haya de someterse de manera periódica a inspecciones generales, con independencia de que los elementos afectados sean sustituidos o no, en la fecha en que se produzca la incorporación del activo al patrimonio de la empresa se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección. Si este coste no estuviera especificado, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una inspección similar.

Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión. Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material, que a su vez será objeto de amortización hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

2.2 Renovación del inmovilizado material.

1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta Resolución.

d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

d) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta Norma.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

e) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de los mismos.

f) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.

2.4 Piezas de recambio del inmovilizado material.

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos ó máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, considerando las siguientes precisiones:

a) Las piezas de recambio cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como «Existencias».

b) No obstante, aquellas piezas que se adquieran con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada.

3. Amortización.

1. La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

2. Por ello, la amortización habrá de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación considerada como normal por las causas señaladas anteriormente.

Esta regla solo puede excepcionarse cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute.

3. El cálculo de la cuota anual de amortización se obtendrá a partir de los siguientes conceptos:

3.1 Valor amortizable.

Constituye la base de amortización del bien. Se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

3.2 Valor residual.

1. El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

2. Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tendrá en consideración para calcular el valor amortizable del activo.

3.3 Vida útil.

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

2. Se entiende por vida útil, por tanto, el período durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

3. Se trata de un período estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes:

- a) El uso y desgaste físico esperado.
- b) La obsolescencia técnica o comercial.
- c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

3.4 Vida económica.

Vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

3.5 Métodos de amortización.

1. El método de amortización reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que se consuman los beneficios o rendimientos económicos inherentes al activo, medidos en unidades físicas.

2. Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa. Entre estos métodos se incluyen, el método lineal que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil del activo, el método de depreciación decreciente en función del valor contable del elemento y que dará lugar a un cargo por amortización que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil y el método de unidades de producción que supondrá un gasto por amortización basado en la utilización o producción esperada.

3. Algunos bienes del inmovilizado material son objeto de agotamiento, tales como las minas. Estos bienes se amortizarán aplicando el método que mejor refleje el patrón con arreglo al cual se estima que vayan a ser consumidos. En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.

4. El valor residual, la vida útil y el método de amortización de los elementos de inmovilizado material se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

5. Cuando proceda reconocer pérdidas por deterioro, en los ejercicios siguientes se ajustarán las dotaciones a la amortización del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Se actuará del mismo modo en caso de reversión de las citadas pérdidas.

3.6 Momento de inicio del proceso de amortización.

1. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización.

2. Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados.

3.7 Momento de cese del proceso de amortización.

La amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta.

De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

3.8 Otras consideraciones.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

1. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

2. Las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material se cargarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto del ejercicio. Cuando este gasto se incorpore en el coste de otro inmovilizado, el mayor valor del activo se reconocerá empleando como contrapartida los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

3. La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su valor contable, siempre que el valor residual del activo no supere su valor contable.

4. Los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Los edificios tienen una vida útil limitada y por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

5. Por su parte, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.**1. Adquisiciones a título gratuito**

1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

2. Se aplicará este mismo criterio cuando la empresa adquiera a título gratuito el derecho de uso sobre bienes del inmovilizado material durante la práctica totalidad de su vida económica.

2. Permutas de inmovilizado material.

A efectos de esta Resolución se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

2.1 En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

a) Si la permuta tiene carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Si la permuta no tiene carácter comercial, o no puede obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el activo recibido se valorará por el valor contable del bien que se da de baja más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

c) El inmovilizado entregado se dará de baja por su valor contable.

2.2 Se considera que una transacción tiene carácter comercial cuando:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado;
o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

Además es necesario, que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

2.3 Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

En consecuencia, la empresa que adquiere un elemento del inmovilizado material a cambio de otro más un diferencial monetario, reconocerá el bien recibido por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último, más las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio.

2.4 Las operaciones de permuta en que se recibe como cobro parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

En consecuencia, la empresa que entrega un elemento del inmovilizado material a cambio de otro más un diferencial monetario, reconocerá el bien recibido por su valor razonable.

2.5 Para contabilizar las permutas de carácter comercial se aplicarán las siguientes reglas:

a) Cuando el valor por el que se registra el bien recibido, de acuerdo con lo indicado en la presente norma, sea superior al valor contable del inmovilizado entregado, se registrará un resultado positivo en la cuenta 771. «Beneficios procedentes del inmovilizado material».

b) La diferencia negativa que se ponga de manifiesto entre el valor por el que se registre el bien recibido, tal como se determina en la presente norma, y el valor contable del inmovilizado entregado a cambio, se anotará en la cuenta 671. «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».

2.6 Para contabilizar las permutas de carácter no comercial se estará a lo siguiente:

a) Cuando el valor por el que se registra el bien recibido, de acuerdo con lo indicado en la presente norma, sea inferior al valor contable del inmovilizado entregado, se registrará un resultado negativo que se anotará en la cuenta 671. «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad.

b) Cuando existan pérdidas por deterioro de valor acumuladas que afecten al inmovilizado entregado, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el importe recuperable de este último fuera mayor que el valor contable del bien entregado.

Al dar de baja el inmovilizado por el valor contable se reconocerá, en su caso, la reversión del deterioro en la cuenta 791. «Reversión del deterioro del inmovilizado material» del Plan General de Contabilidad, por la diferencia existente entre el valor por el que deba registrarse el bien recibido, tal como se determina en la presente Resolución, y el valor contable del inmovilizado entregado.

3. Aportaciones de capital no dinerarias.

1. Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio del Plan General de Contabilidad, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

En el caso excepcional de que surja una diferencia entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, la citada diferencia se reconocerá en la cuenta 110. Prima de emisión o asunción.

2. El aportante de los bienes contabilizará la operación de acuerdo con los criterios recogidos en la presente norma para las operaciones de permuta.

Cuarta. Baja en cuentas.

1. Regla general.

1. Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener de los mismos beneficios o rendimientos económicos futuros.

2. El resultado de la enajenación o baja de los elementos del inmovilizado material vendrá determinado por la diferencia entre el importe que en su caso se obtenga, neto de los costes de venta, y su valor contable, y se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca, formando parte del resultado de explotación.

2. Casos especiales.

2.1 Entregas a título gratuito.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad, cuando una empresa entregue un elemento del inmovilizado material a título gratuito, deberá darlo de baja por su valor en libros y reconocer el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.2 Baja por expropiación.

1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición. En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad.

2.3 Baja por siniestro.

1. La empresa dará de baja el valor en libros de los bienes del inmovilizado material que ya no puedan ser utilizados por causa de un incendio, inundación o cualquier otro siniestro mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Cuando el activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa solo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado fuera superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro.

2.4 Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

2.5 Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda.

1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.

2. A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero.

Quinta. Inversiones inmobiliarias.

1. Definición.

1. Son inversiones inmobiliarias las definidas en el Plan General de Contabilidad como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o

b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

2. Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inversión inmobiliaria. Asimismo, los inmuebles que estén en proceso de construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias, se calificarán como tales.

3. En aquellos casos en los que un inmueble se destine tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes o servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos, resultarán de aplicación de forma separada los criterios establecidos en las normas primera a cuarta inclusive de esta Resolución y en la norma quinta siempre que los distintos componentes puedan ser vendidos de forma independiente. En caso contrario, el inmueble solo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

4. La prestación de servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble no impedirá su tratamiento como inversión inmobiliaria en la medida en que dichos servicios puedan ser calificados como poco significativos en relación al contrato global.

2. Registro y valoración.

El registro y valoración de las inversiones inmobiliarias se efectuará aplicando los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material.

3. Cambio de destino.

La clasificación inicial de un inmueble deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que desempeña en la empresa, de acuerdo con las siguientes reglas.

3.1 Reclasificación de inversiones inmobiliarias al inmovilizado material.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa comience a utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

3.2 Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa inicie una obra encaminada a producir una transformación sustancial del inmueble con la intención de venderlo. Si se decide enajenar o disponer por otra vía del inmueble, sin llevar a cabo una obra sustancial con carácter previo, el inmueble se seguirá considerando una inversión inmobiliaria. Asimismo, si la entidad inicia una obra sobre una inversión inmobiliaria que no tiene por objeto el cambio

§ 10 Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

de la utilidad o función desempeñada por el activo, no procederá su reclasificación durante la nueva etapa de desarrollo.

3.3 Reclasificación de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa deje de utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos y se destine a obtener rentas, plusvalías o ambas.

3.4 Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias.

En aquellos casos en que la venta de inmuebles forme parte de la actividad ordinaria de la empresa, los inmuebles que formen parte de las existencias se consideran inversiones inmobiliarias cuando sean objeto de arrendamiento operativo.

§ 11

Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 132, de 3 de junio de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-5827

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.»

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación en materia de inmovilizados intangibles contenida en el PGC, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado intangible, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja práctica negocial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

A los exclusivos efectos de esta Resolución, y de acuerdo con lo previsto en la quinta parte del PGC: «Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.» Esta definición agrupa, entre otros, los siguientes elementos:

- Investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Propiedad intelectual.
- Derechos de traspaso.
- Concesiones administrativas.
- Aplicaciones informáticas.

Asimismo, hay que tener en cuenta que la regulación en materia de intangibles se complementa con los aspectos expresamente regulados sobre esta materia en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

También conviene precisar que esta Resolución no será de aplicación a aquellos activos que, pudiendo ser considerados como una clase específica de activo intangible, sean objeto de regulación en otra norma, como por ejemplo:

- Activos que, en principio, cumplirían la definición de intangibles pero que son mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades, y, en consecuencia, deben ser tratados como existencias.
- Activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en el grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), cuyo tratamiento contable singular está regulado en la segunda parte del PGC.

III

La Resolución se divide en siete normas:

Primera. Criterios aplicables.

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.

Tercera. Valoración inicial.

Cuarta. Valoración posterior.

Quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito.

Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible.

Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

En comparación con el antecedente del año 1992, el aspecto más relevante es sin duda el hecho de que las operaciones de arrendamiento no se traten como un desarrollo de los criterios de registro y valoración del inmovilizado intangible. Como es conocido, a raíz de la entrada en vigor del PGC aprobado en el año 2007, la consideración del fondo económico de las operaciones y no solo de su forma jurídica, ha traído consigo que desde la perspectiva del arrendatario, las cesiones por la totalidad de la vida económica de un activo o en

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

contraprestación de la práctica totalidad del valor razonable del mismo, originen el reconocimiento del activo cedido, de acuerdo con su naturaleza. Por ello, los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero han dejado de tener cabida en el epígrafe del inmovilizado intangible y, en la actualidad, como se ha indicado, el activo subyacente que es objeto de cesión se presenta de acuerdo con su naturaleza; con carácter general, como un inmovilizado material.

Como señala la norma primera, los criterios aplicables al inmovilizado material también serán de aplicación al inmovilizado intangible. Por tanto, si la contraprestación entregada a cambio de un inmovilizado intangible incluye un componente contingente, práctica habitual en la cesión de estos activos, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado intangible la mejor estimación del valor actual del pago contingente, salvo que se vincule a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, en cuyo caso, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejora del inmovilizado material. Del mismo modo, aplicando el criterio previsto para el inmovilizado material, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

No obstante, conviene destacar que como paso previo al registro contable de la operación, cuando se adquiera el derecho a explotar un inmovilizado intangible a cambio de un importe fijo y otro variable o contingente, en primer lugar será preciso analizar si la empresa cesionaria asume los riesgos y beneficios significativos del elemento y, en consecuencia, puede concluirse que se ha producido un verdadero negocio adquisitivo, siendo aplicable el criterio recogido en el párrafo anterior, o si por el contrario la cesión de uso constituye desde una perspectiva estrictamente contable un arrendamiento operativo en cuyo caso en aplicación de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar no procedería la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa cesionaria.

Para reconocer un inmovilizado intangible deben cumplirse las condiciones exigidas en el reconocimiento de cualquier otro activo (control por parte de la empresa, probable obtención de beneficios y valoración fiable), si bien, estos requisitos tendrán especial relevancia a la hora de contabilizar inmovilizados generados internamente ya que en las adquisiciones a terceros, incluidas las combinaciones de negocios, cuando dos partes independientes intercambian un activo, la existencia de una valoración fiable y el hecho de que el activo tenga proyección económica futura debe inferirse del precio acordado en la propia transacción.

Así, por ejemplo, en aplicación de estas reglas, a raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC los gastos de establecimiento no se registran como un activo por no ser recursos controlados por la empresa. Del mismo modo, los importes destinados a la formación del personal, a pesar de ser identificables, no se califican como activo «contable», dado que la empresa no tiene la capacidad legal de «controlar» dicho recurso y, por ello, estos desembolsos se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, los activos intangibles solo se reconocerán en el balance si cumplen el requisito de identificabilidad regulado en la norma de registro y valoración 5.^a del PGC. De acuerdo con esta norma, un activo intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos siguientes requisitos: a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Con carácter general, los intangibles identificables cumplirán ambos criterios, esto es, surgirán de derechos legales o contractuales, y serán separables.

Otro aspecto novedoso de la regulación en esta materia que ha traído consigo la armonización contable internacional son los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, que no se amortizan, sin perjuicio de la obligación anual que tiene la empresa de analizar su posible deterioro. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Las marcas pueden tener la calificación de intangible de vida útil indefinida dado que la vigente Ley 17/2001, de 7 de diciembre, en su artículo 31, les otorga un plazo de protección de 10 años, prorrogable por periodos sucesivos de la misma duración (10 años) a la finalización del mismo.

No sucede lo mismo con las patentes y el diseño industrial. La Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad, establece un plazo de protección improrrogable de 20 años, que lógicamente condiciona la vida útil de estos elementos patrimoniales, y la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, dispone que el registro del diseño se otorgará por cinco años contados desde la fecha de presentación de la solicitud de registro, y podrá renovarse por uno o más periodos sucesivos de cinco años hasta un máximo de 25 años computados desde dicha fecha.

Un tema que ha generado un amplio debate durante los trabajos preparatorios de esta Resolución ha sido el tratamiento contable de las adquisiciones de derechos de uso, tanto a título gratuito, como mediante contraprestación.

Para contabilizar las cesiones gratuitas, por ejemplo, de un inmueble, la norma quinta dispone que la calificación del activo recibido como inmovilizado material o intangible dependerá de los términos en que se haya acordado la cesión, en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y la consulta 6 publicada en el BOICAC n.º 77, de marzo de 2009, sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación.

Considerando estos antecedentes, la cuestión debatida ha girado en torno a si los pagos anticipados en adquisiciones onerosas (por ejemplo, sobre bienes inmuebles como los derechos de superficie, usufructo, etcétera) por un plazo inferior a la vida económica de los activos, también se debían calificar como inmovilizados intangibles o si por el contrario, en estos casos, sería más oportuno mantener la doctrina administrativa recogida en la consulta 7 del BOICAC n.º 77 que asimila los citados derechos de uso, desde una perspectiva contable, al pago anticipado de un arrendamiento operativo.

Las alternativas que se han manejado en el seno del ICAC durante la preparación de la norma han sido, básicamente, las siguientes. En primer lugar calificar como inmovilizados intangibles todos los derechos de uso que cumpliesen con la definición de arrendamiento operativo de la norma de arrendamientos del PGC, y, en consecuencia, tanto si se produce una adquisición a título gratuito como si se efectúa un pago anticipado, en ambos casos, presentar el activo como un inmovilizado intangible aplicando el mismo criterio. Quedarían al margen de este registro las cesiones onerosas en las que no mediase anticipo, que se tratarían como un contrato a ejecutar, lo que implicaría reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurra a la espera de que en función de cómo evolucione el debate internacional sobre estas operaciones, en un futuro, también pudiera plantearse contabilizar en balance estos contratos de arrendamiento operativo como un inmovilizado material, registrando un pasivo como contrapartida por el valor actual de los pagos comprometidos.

Frente a esta solución, y una vez calificadas estas cesiones desde un punto de vista económico como arrendamientos operativos, en coherencia con la regulación vigente de estas operaciones fuera de balance en la actualidad, también se analizó la posibilidad de contabilizar todas las cesiones, gratuitas y onerosas, como un contrato a ejecutar, circunstancia que originaría en relación con las primeras el reconocimiento de un gasto por arrendamiento y el correspondiente ingreso, cada ejercicio, durante el plazo de la cesión sin que por tanto, bajo esta hipótesis, proceda el reconocimiento de un inmovilizado intangible.

Finalmente, y una vez ponderados los elementos a favor y en contra de cada una de las diferentes alternativas, se ha considerado oportuno mantener la doctrina administrativa sobre el particular, por considerar que es fiel reflejo del vigente tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento, onerosas y gratuitas, y de los anticipos por prestación de servicios regulados en el PGC y sus normas de adaptación, sin perjuicio, como se ha indicado, de que en un futuro pueda revisarse este planteamiento en función de cómo evolucione la norma internacional de referencia en la materia, donde trazar una frontera entre la calificación de un desembolso como intangible o pago anticipado, o la propia

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

calificación de activo de un conjunto de pagos comprometidos, como se ha puesto de manifiesto a la luz del debate, resulta una tarea conceptualmente compleja.

En definitiva, la norma quinta dispone que cuando una entidad sea beneficiaria de una cesión de uso gratuita, solo procederá el reconocimiento de un inmovilizado intangible cuando pueda concluirse que la entidad controla un recurso con proyección económica futura; es decir, cuando la cesión se acuerde de forma irrevocable e incondicional por un periodo de tiempo superior al año. En caso contrario, esto es, en el supuesto de que la cesión se pacte por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior al año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, el fondo económico de la operación se correspondería con un contrato a ejecutar de carácter gratuito y, en consecuencia, en estos casos, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto por arrendamiento y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Por otro lado, de acuerdo con los modelos de balance contenidos en la tercera parte del PGC, solo se calificarán como inmovilizados intangibles los anticipos entregados por la adquisición de un activo que tenga esta misma naturaleza. En caso contrario, el anticipo se presentará como un inmovilizado material, formando parte de las existencias, o de los deudores comerciales en el supuesto de que se hubieran entregado, respectivamente, para adquirir un activo de la citada naturaleza o la recepción de un servicio.

En consecuencia, cuando la empresa anticipe un importe en el marco de un acuerdo de arrendamiento operativo o de una operación de naturaleza similar, la calificación de este activo será la de un anticipo al proveedor del servicio que debe contabilizarse en una partida con adecuada denominación en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes», y que se irá imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto por arrendamiento.

Al hilo del citado debate también se recabaron opiniones sobre la procedencia o no de actualizar los anticipos entregados, habiendo concluido, de manera coherente con lo dicho en la Resolución sobre el inmovilizado material, que dichos anticipos deben ser objeto de actualización salvo que de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del PGC, esté previsto que su cancelación se produzca en el corto plazo, carezcan de un tipo de interés contractual, y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Las normas particulares del inmovilizado intangible recogidas en la norma sexta reproducen los criterios aprobados mediante Resolución en el año 1992 y 2006 (sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero), junto a recientes pronunciamientos de este Instituto a través de consultas en materia de inmovilizados intangibles en el marco del nuevo PGC (es el caso de las obras audiovisuales o los fondos editoriales).

Entre los cambios más reseñables cabría citar la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede justificada por la empresa. Por el contrario, para los gastos de investigación el PGC ha seguido el tratamiento contable del Plan de 1990 permitiendo su activación en el balance solo cuando estén específicamente individualizados por proyectos, su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y existan motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

En la práctica, en muchas ocasiones resulta difícil establecer una línea divisoria entre los gastos de investigación y la fase de desarrollo. La presente norma aclara los requisitos que, en todo caso, deben cumplirse para activar la fase de desarrollo en sintonía con la norma internacional de referencia. A mayor abundamiento es preciso recordar que, si se cumpliesen las condiciones previstas para poder activar los gastos de investigación, su amortización no puede extenderse más allá de cinco años desde que se produzca la incorporación de estos gastos al activo del balance.

La norma sexta reproduce la doctrina administrativa sobre el tratamiento contable de las obras audiovisuales señalando que una producción audiovisual será calificada como inmovilizado intangible cuando el objeto social de la empresa consista en la explotación económica de la obra sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

beneficios asociados a estos activos y estén destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

Es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución video gráfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo. Cuando esto suceda, parece razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial del activo en proporción al valor razonable del componente que se hubiese cedido (siempre que la cesión cumpla los criterios para calificarla como financiera). Por el contrario, si la cesión de los derechos de explotación se califica como un arrendamiento operativo, de acuerdo con el apartado 2 de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible.

La norma sexta también se ocupa del tratamiento contable de los activos afectos a una concesión administrativa cuando el acuerdo de concesión está fuera del alcance de las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, porque no se presentan los elementos constitutivos del denominado «acuerdo de concesión» en las citadas normas; a saber, con carácter general, la presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo que controla el ente concedente pero financia y explota un operador privado que presta un determinado servicio a cambio de un precio regulado. A tal efecto, se reproduce el criterio recogido en el PGC sobre vida útil de estos elementos patrimoniales y el criterio para contabilizar las inversiones que deben ser objeto de renovación si su vida económica es superior al periodo concesional, en sintonía con la diferente calificación contable de las inversiones que realiza el operador en uno y otro tipo de acuerdos.

Igualmente, bajo esta norma se regula el tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La normativa comunitaria ha introducido cambios que afectan al régimen de comercio de estos derechos lo que ha obligado a modificar el ordenamiento jurídico español con objeto de evitar distorsiones en el mercado comunitario interior. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2013 se configura un nuevo régimen y una nueva metodología para asignar los derechos de emisión que sustituirá al Plan Nacional de Asignación al que hacía referencia la Resolución de este Instituto del año 2006, y que ahora pasa a determinarse a escala comunitaria.

La nueva regulación establece dos fórmulas básicas a través de las que se asignarán los derechos de emisión: subasta y asignación gratuita transitoria. La subasta se convertirá en el principio básico para la asignación de los derechos a partir de 2013 sustituyendo al actual sistema, según el cual los gobiernos conceden la inmensa mayoría de los derechos de forma gratuita.

Junto a lo anterior, un aspecto novedoso de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero es el progresivo desarrollo de los mercados de negociación relacionado con estos activos, y la aparición de instrumentos equivalentes para redimir emisiones, como los certificados de reducción de emisiones, circunstancia que hace aconsejable un rápido esclarecimiento a nivel internacional sobre su tratamiento contable. A la espera del citado referente, la Resolución dispone que los criterios a seguir para contabilizar estos activos están condicionados por el modelo de negocio que la empresa defina para los derechos de emisión o instrumentos equivalentes.

Así, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible; los adquiridos con el propósito de ser vendidos se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del PGC; y, por último, el tratamiento de los contratos vinculados a los citados derechos será el previsto en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del PGC.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

En la norma séptima se ha incluido la interpretación de este Instituto sobre la vigencia del régimen contable de otros inmovilizados intangibles de carácter específico, al amparo de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Finalmente, en los trabajos de elaboración de la norma también se analizó el tratamiento contable del contrato de patrocinio publicitario, por el cual el patrocinado, a cambio de una contraprestación, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, llegando a la conclusión que los importes desembolsados por tal concepto deben contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en función del principio de devengo, sin perjuicio de que cualquier pago que se realice por anticipado se reconozca como un anticipo por la futura prestación del servicio en el marco del citado contrato de publicidad.

También conviene recordar que a raíz de la entrada en vigor del PGC han dejado de calificarse como inmovilizado inmaterial los «Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos en uso», que en el marco del nuevo Plan, con carácter general, se contabilizan en el inmovilizado material, y los «Gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos cedidos en precario» que en la actualidad se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC, concretamente las que se refieren al inmovilizado intangible, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007, dicta la siguiente Resolución:

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Primera. *Criterios aplicables.*

Los criterios contenidos en la Resolución 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 se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución y en las restantes disposiciones que pudieran irse aprobando en el futuro.

Segunda. *Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.*

1. Reconocimiento inicial.

1. El reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible requiere cumplir los criterios generales recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad. Es decir, cumplir la definición de activo y los criterios de reconocimiento, sin perjuicio de los criterios especiales recogidos en la presente Resolución para los gastos de investigación.

2. El registro de un inmovilizado intangible procederá cuando, cumpliéndose la definición de activo del Plan General de Contabilidad, se cumplan los siguientes criterios:

- a) Sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro; y
- b) se pueda valorar de manera fiable.

2. Identificabilidad.

1. Adicionalmente, para reconocer un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que se cumpla el criterio de identificabilidad, lo cual implica que el activo reúna alguno de los siguientes requisitos:

- a) Ser separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

b) Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

2. En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados como consecuencia del primer establecimiento de la empresa o del inicio de una nueva línea de actividad por los siguientes conceptos u otros similares: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación y formación del personal.

Tampoco se reconocerán como un activo intangible los desembolsos incurridos en la creación de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

Tercera. Valoración inicial.

1. Regla general.

1. Los derechos comprendidos en el inmovilizado intangible se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado intangible solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. El coste de un activo intangible generado internamente por la propia empresa comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para su puesta en condiciones de funcionamiento, como por ejemplo:

a) Los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.

b) Los costes de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.

c) Los honorarios para registrar el derecho.

d) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

3. En ningún caso formarán parte del coste de los activos intangibles generados internamente por la propia empresa, salvo que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del activo para su uso, los siguientes desembolsos:

a) Los relacionados con la formación del personal que ha de trabajar con el activo.

b) Los imputables a las funciones administrativas, comerciales u otros desembolsos indirectos de carácter general.

En particular, serán gastos del ejercicio en que se incurran los gastos de publicidad y actividades promocionales y los gastos de traslado o reorganización de la empresa. No obstante, los desembolsos relacionados con los costes de inserción publicitaria, en la medida que puedan identificarse y diferenciarse de los costes de producción del anuncio, deberán periodificarse al cierre del ejercicio y reconocerse como un gasto cuando se emita el anuncio o se inserte la publicidad, a diferencia de los costes de producción de la misma, que en todo caso deberán contabilizarse como un gasto en función de su devengo.

4. En caso de que un activo incluya elementos tangibles e intangibles, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

5. De acuerdo con lo previsto en la norma primera de la presente Resolución, en el caso de que el inmovilizado intangible haya sido adquirido a cambio de una contraprestación contingente, o de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, se aplicará lo dispuesto en la Resolución 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.

2. Valoración inicial en combinaciones de negocios.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

1. La valoración de los inmovilizados intangibles adquiridos en el seno de una combinación de negocios seguirá los criterios generales y particulares previstos en la norma de registro y valoración sobre la materia del Plan General de Contabilidad.

2. En este sentido, con carácter general, el valor razonable de estos elementos patrimoniales se obtendrá tomando como referencia la siguiente jerarquía de valores:

a) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

b) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas de otros activos que sean sustancialmente iguales.

c) Métodos o técnicas de valoración en sentido estricto como por ejemplo, el empleo de indicadores o múltiplos relacionados con la rentabilidad del activo, métodos basados en el descuento de flujos futuros de efectivo o en el coste de reposición depreciado del activo.

Cuarta. Valoración posterior.**1. Regla general.**

1. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que se produce su baja, los elementos del inmovilizado intangible se valorarán por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2. Los desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible, con carácter general, se reconocerán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se incurran.

2. Amortización.

1. Tras el reconocimiento de un inmovilizado intangible la empresa estimará si la vida útil o el período durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa, es definida o indefinida.

2. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

En la memoria de las cuentas anuales se indicarán las razones que hayan llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

3. Los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán, pero todos los años existe la obligación de analizar su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir.

Si después del citado análisis no persisten los hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para el activo, la empresa lo amortizará desde la fecha en que se produzca el cambio de estimación, salvo que se hubiera cometido un error en el momento inicial, en cuyo caso deberá practicarse un ajuste retroactivo para reflejar las cuotas de amortización que no se hubieran reconocido.

4. En el supuesto de que se considere que la vida útil de un activo intangible es definida, se amortizará sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo, conforme a lo previsto en la Resolución 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.

La naturaleza de estos activos exige que el empleo de cuotas de amortización crecientes solo esté justificado, por ejemplo, en casos como las licencias para explotar un servicio siempre que su demanda pueda estimarse de forma fiable y represente el mejor patrón de consumo del activo.

5. El valor residual de un activo intangible se presumirá nulo a menos que se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil.

b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

- i) Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
- ii) Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

3. Deterioro.—El cálculo del deterioro de los inmovilizados intangibles debe realizarse elemento a elemento cuando de forma individualizada generen flujos de efectivo y, en consecuencia, pueda determinarse su importe recuperable.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada activo individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca en sintonía con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y las futuras disposiciones de desarrollo en la materia.

Por tanto, los activos intangibles solo se agruparán con otros activos, generalmente junto al inmovilizado material y, en su caso, el fondo de comercio, cuando no sean susceptibles de explotación individual.

Quinta. *Derechos de uso adquiridos a título gratuito.*

1. Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación de manera irrevocable e incondicional se contabilizarán, en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa, como un inmovilizado intangible por su valor razonable de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

2. Si el plazo de la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

3. Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior a un año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o éste no establezca con precisión los términos de la misma, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Sexta. *Normas particulares del inmovilizado intangible.*

1. Investigación y desarrollo.

1. Las actividades de «investigación» y «desarrollo» se definen, a efectos contables, de la siguiente forma:

Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes, en los terrenos científico o técnico, como por ejemplo, la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación a un plan o diseño en particular para la fabricación de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial, como por ejemplo, el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.

2. Los gastos en investigación se podrán activar desde el momento en que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se pueda establecer una relación estricta entre «proyecto» de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

3. Los gastos de desarrollo del ejercicio se activarán desde el momento en que se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.

c) En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además debe estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Debe existir una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

4. El cumplimiento de todas las condiciones señaladas en los apartados anteriores se verificará durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto, siendo el importe a activar el que se produzca a partir del momento en que se cumplan dichas condiciones.

En ningún caso se podrán activar los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente cumplan las condiciones mencionadas para su activación.

5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones se valorarán por su precio de adquisición.

6. Si los proyectos se realizasen con medios propios de la empresa, los mismos se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

7. En ningún caso se imputarán a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad y los de estructura general de la empresa. En los proyectos de investigación que hayan podido ser activados por cumplir los requisitos recogidos en el apartado dos de esta norma, tampoco se activarán gastos financieros a pesar de que los proyectos tengan una duración superior al año.

8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, y siempre que exista la certeza del éxito técnico y económico de su explotación.

9. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, de acuerdo con un plan sistemático, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización de los gastos comenzará a realizarse desde el momento en que se activen en el balance de la empresa.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

b) Los gastos de desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse de acuerdo con un plan sistemático durante su vida útil, que en principio se presume, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. En su caso, en la memoria de las cuentas anuales se justificarán las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior a los cinco años. El importe de estos gastos activados en ningún caso incluirán los gastos de investigación.

c) Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación.

10. A diferencia de los gastos de investigación, los ocasionados por proyectos de desarrollo sí podrán formar parte del coste de la «Propiedad industrial» cuando se obtenga la correspondiente patente o derecho similar.

11. Cuando la empresa desarrolle con sus propios medios otros activos intangibles, los criterios aplicables a la «Investigación» y al «Desarrollo» en sentido estricto, deberán traerse a colación para otorgar un adecuado tratamiento contable a las correspondientes fases de investigación y desarrollo de los citados activos.

2. Propiedad industrial.

1. La «Propiedad industrial» se valorará por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse por la empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizarán en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.

3. Las correcciones a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, tanto por amortización como por deterioro de valor, se realizarán según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

3. Propiedad intelectual.

1. La «Propiedad intelectual» está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella.

2. Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

3. Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica. En particular, para los elementos que a continuación se indican, se seguirán las siguientes reglas:

a) Obra audiovisual.

1. Las «Obras audiovisuales» son las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras.

2. Una obra audiovisual se calificará como inmovilizado intangible cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma.

3. La obra audiovisual encargada a otras empresas o instituciones se valorará por su precio de adquisición.

4. Si los proyectos se realizasen con medios propios se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a la producción.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en la obra audiovisual.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente a la obra audiovisual.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

e) El coste del registro y formalización de la obra audiovisual bajo las mismas premisas que se exige para la propiedad industrial.

5. En ningún caso se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general de la empresa.

6. La obra audiovisual deberá amortizarse durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio de la amortización es la de calificación administrativa por edades.

Si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo se encuentra en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del período de amortización deberá posponerse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar antes de esa fecha, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro.

La vida útil de estos activos es el periodo en el cual se estima que contribuirán a la generación de ingresos en la empresa. Salvo prueba en contrario, este plazo no será superior a cinco años, debiéndose justificar en la memoria de las cuentas anuales, en su caso, las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior.

Del mismo modo, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

7. Una obra audiovisual se calificará como existencias cuando se posea para ser vendida o consumida en el curso normal de la explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades.

b) Fondos editoriales.

1. Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en la Ley.

2. El tratamiento contable del derecho de explotación de una obra literaria (derecho de autor), mediante su edición impresa o a través de su distribución en formato de libro electrónico seguirá los criterios previstos para las obras audiovisuales.

3. Las cuotas de amortización de los derechos de autor se basarán en las expectativas racionales de generación de ventas o «descargas» por acceso digital a la obra, medidas en unidades físicas, con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

desviaciones entre los importes previstos y los realizados y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

De acuerdo con lo anterior, las existencias de libros en soporte impreso no incorporarán cuota de amortización alguna.

4. El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.

4. Derechos de traspaso.

1. A efectos contables se entiende por «Derecho de traspaso» la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato primitivo de arrendamiento realizado entre el arrendatario y el arrendador.

2. Los derechos de traspaso solo podrán figurar en el activo de la empresa cuando se pongan de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

3. El importe de estos derechos debe ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles. Por tanto, el derecho de traspaso deberá amortizarse en su vida útil, plazo que no podrá ser superior a la duración del contrato de arrendamiento teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.

4. La contraprestación recibida con motivo de una renuncia a unos derechos arrendaticios, se asimilará al cobro de una indemnización por renunciar a un valor intangible que posee la empresa, siempre que dicho importe se vincule a un inmovilizado intangible identificable aunque el mismo no figure en su contabilidad.

5. Desde la perspectiva del arrendador o cedente del bien o derecho, si éste paga una indemnización al arrendatario o cesionario para rescindir un contrato, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos, los costes incurridos para cancelar el contrato inicial se contabilizarán como un activo.

La amortización del elemento patrimonial que surge de esta operación deberá realizarse de forma sistemática durante su vida útil que, al tratarse de un coste relacionado con el nuevo contrato no podrá ser superior a la duración de este último teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.

La aplicación de este criterio solo se producirá si:

a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.

b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

Cuando estos requisitos no se cumplan, la indemnización se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Aplicaciones informáticas.

1. Se registrará en la partida «Aplicaciones Informáticas» el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, tanto de los adquiridos a terceros como de los elaborados por la propia empresa, incluidos los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que esté prevista su utilización durante varios ejercicios.

2. Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo. En cualquier caso, considerando la obsolescencia tecnológica que afecta a las aplicaciones informáticas, la mejor estimación de la vida útil de una página web debe ser un corto intervalo de tiempo.

3. En ningún caso se incluirán en el activo los siguientes conceptos:

a) Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos o páginas web ya existentes dentro de la estructura

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

operativa de la empresa, salvo que se pudieran identificar de forma específica e individualmente como ampliaciones o mejoras del citado activo, en cuyo caso se contabilizarán como un mayor valor del intangible. Con la misma salvedad, se califica como gasto del ejercicio el conjunto de operaciones que se realizan sobre una página web a partir del momento en que la misma está en condiciones de funcionamiento.

b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático o páginas web.

c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas o páginas web.

d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática o páginas web.

e) Los desembolsos realizados para el desarrollado de una página web, básicamente, con el objetivo de promocionar y anunciar los productos o servicios de la empresa.

4. Cuando la empresa elabore o adquiera un elemento del inmovilizado material por un importe global que incluya el programa informático necesario para su funcionamiento, realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo, sin perjuicio de que a los efectos de practicar su amortización cada uno de ellos pueda identificarse como un componente separado.

6. Concesiones administrativas.

1. Se entiende por «Concesión administrativa» aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

Los criterios que se recogen en este apartado son de aplicación en el tratamiento contable de las concesiones administrativas que no están incluidas en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, que, en todo caso, se rigen por sus disposiciones específicas.

2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención y deberán ser objeto de amortización según lo especificado, con carácter general, para los inmovilizados intangibles en la presente Resolución y para los inmovilizados materiales en la Resolución 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, durante un plazo que no podrá superar el período concesional.

Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar. Para realizar esta evaluación, además de los pagos anuales, también habrá que considerar los desembolsos iniciales acordados.

3. Cuando la empresa realice inversiones que deban ser objeto de renovación con una vida económica superior al periodo concesional, en las concesiones administrativas que no estén incluidas en el ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, se aplicarán los siguientes criterios:

a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones con una vida económica inferior al plazo concesional se amortizarán a lo largo de su vida útil.

b) Para registrar como un gasto de manera sistemática la recuperación total de la última renovación, que tiene una vida económica que supera el plazo de la concesión, en el momento inicial se reconocerá un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente en términos financieros al valor en libros de la inversión que teóricamente luciría al término del plazo concesional en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente, actualizado desde la fecha en que se deba practicar la última inversión.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

c) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del inmovilizado intangible y la provisión se tratarán aplicando por analogía lo dispuesto para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material en la Resolución 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.

d) El inmovilizado intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que su patrón de uso pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la «demanda o utilización» del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

A tal efecto, y sin perjuicio de lo indicado en el apartado 1, se aplicarán los criterios regulados en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, aplicando los criterios recogidos en la Resolución 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 para las provisiones por costes de retiro, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

f) La diferencia entre el desembolso que debe efectuarse en la última renovación y el importe de la citada provisión, se contabilizará aplicando los criterios generales previstos para el inmovilizado material.

7. Contratos de franquicia.

1. La actividad comercial en régimen de «Franquicia», es aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:

a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.

b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y

c) La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.

2. El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabilizará como un inmovilizado intangible cuando se cumplan los requisitos establecidos a tal efecto en el apartado 2.1 de la norma segunda de la presente Resolución.

Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al franquiciador a lo largo de la vida del contrato, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar.

3. Este derecho deberá amortizarse de forma sistemática durante el periodo en que contribuya a la obtención de ingresos, no pudiendo exceder el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.

4. Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, circunstancia que deberá quedar claramente especificada en la memoria de las cuentas anuales, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro.

8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

1. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas.

1.1 Valoración inicial.

1. Los derechos de emisión se reconocerán en el momento inicial por su precio de adquisición de acuerdo con los criterios previstos en la presente Resolución para el inmovilizado intangible.

2. Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

1.2 Valoración posterior.

1. Los derechos de emisión no se amortizarán. No obstante, estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

2. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad.

1.3 Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones.

1. La emisión de gases de efecto invernadero originará el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que se trata de un gasto del ejercicio, claramente especificado en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. Esta provisión se mantendrá hasta el momento en que la empresa tenga que cancelar la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

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 recibidos por una asignación contemplada en el régimen de emisiones a los que se encuentre afectada la empresa o sus instalaciones, 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 asignados 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.

Los gastos por emisión de gases figurarán en la partida 7. «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias, y las provisiones asociadas figurarán en el epígrafe «Provisiones a corto plazo», del Pasivo corriente.

Si el importe de dichos gastos y provisiones fuese significativo, se crearán sendas partidas dentro de las citadas rúbricas, con la denominación, respectivamente, de «Gastos por emisión de gases de efecto invernadero» y «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero».

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

La cancelación de la provisión y la baja del inmovilizado intangible se producirán en el ejercicio siguiente, cuando se comunique la cancelación de los derechos al correspondiente registro administrativo.

2. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adquiridos con el propósito de ser vendidos se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del Plan General de Contabilidad.

Cuando el uso futuro de los derechos no esté determinado, en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible.

La clasificación inicial deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que los derechos desempeñan en la empresa.

3. Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión se contabilizarán aplicando los criterios recogidos en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

4. En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa relacionada con los derechos de emisión, y en particular, la siguiente:

4.1 En el apartado «4. Normas de valoración», se indicarán los 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.

4.2 Se crea un nuevo apartado «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 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 pérdidas por deterioro que pudieran corregir su valor, indicando lo siguiente: saldo inicial; entradas o adquisiciones; enajenaciones y otras bajas; y 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 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.

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

5. Este mismo tratamiento contable será de aplicación a cualquier otro instrumento equivalente a los derechos de emisión que permita redimir emisiones de gases de efecto invernadero.

Cuando se haga uso de estos otros instrumentos, para cuantificar el gasto por emisiones y la correspondiente provisión se aplicará el criterio del precio medio o coste medio ponderado de los derechos o instrumentos equivalentes, siempre y cuando constituyan activos homogéneos, y deberán considerarse las restricciones que pudieran existir para emplear uno u otro tipo de instrumento.

Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

1. Derechos de adquisición de jugadores.

1. Se entiende por derecho de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de los derechos sobre un determinado jugador, que es independiente del contrato suscrito con el jugador por la prestación de sus servicios.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

2. En el momento inicial, los derechos se valorarán por su precio de adquisición, que es el importe satisfecho o a satisfacer, incluyendo todos los compromisos asumidos por tal concepto.

3. Su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, que se podrá ampliar en caso de que se produzca la renovación del jugador antes de su vencimiento, sin perjuicio de la obligación de registrar la oportuna corrección por deterioro cuando el valor recuperable del derecho sea inferior a su valor contable. Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como por ejemplo, cuando se haga efectiva la denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado.

4. En caso de renovación, los importes que supongan una mayor retribución del jugador se calificarán como gastos de personal, sin perjuicio de que en la medida que estén pendientes de devengo proceda registrarlos como un anticipo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance. Este mismo criterio se aplicará a la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico, que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza a medida que se reciban los beneficios económicos derivados del contrato.

5. Los importes entregados en concepto de «a cuenta» de jugadores futuros se contabilizarán como un anticipo del inmovilizado intangible.

6. En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores que provengan de la cantera de la entidad.

2. Derechos de participación en competiciones deportivas.

1. Se consideran derechos de participación en competiciones deportivas los importes satisfechos a otras entidades por la adquisición de los derechos de participación en competiciones oficiales, siempre que su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa y no tenga carácter de cuota periódica.

2. Los derechos de participación en competiciones deportivas se amortizarán de modo sistemático a lo largo de su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En caso de descenso de categoría o pérdida del derecho de participación por cualquier motivo, se contabilizará el correspondiente deterioro de valor por el importe pendiente de amortizar.

3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.

1. Los derechos sobre organización de acontecimientos deportivos durante un periodo de tiempo determinado o con carácter indefinido se contabilizarán como un inmovilizado intangible cuando se adquieran a título oneroso.

2. A estos activos se les aplicarán los criterios generales de amortización y corrección valorativa por deterioro previstos para el inmovilizado intangible.

3. Los gastos incurridos por la entidad para la celebración de acontecimientos deportivos singulares, por ejemplo, un campeonato del mundo, se calificarán como un proyecto de prestación de servicios en curso, siendo aplicables los criterios recogidos en la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre existencias. Conforme a esta norma, en tanto el proyecto esté en curso:

a) Los gastos se contabilizarán según su devengo.

b) Se reconocerán existencias de servicios en curso (proyectos en curso), por el importe del coste de producción. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. Adicionalmente se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

i) Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

ii) No se incluirá dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.

§ 11 Normas de registro, valoración e información en la memoria del inmovilizado intangible

iii) En las existencias de productos en curso que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción, los gastos financieros, que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la realización del proyecto.

c) Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas del valor de estas existencias.

4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.–El importe satisfecho por la adquisición de los derechos de plantación en terrenos, cuya adquisición sea necesaria para llevar a cabo la plantación de la vid, se reconocerán como un inmovilizado intangible. En la valoración posterior de estos derechos se aplicarán las reglas generales incluidas en la norma cuarta de esta Resolución.

§ 12

Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 230, de 25 de septiembre de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-9945

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el deterioro de valor de los activos.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones sobre el deterioro de valor de los activos.

Con esta Resolución, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que regulan las correcciones de valor por deterioro, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

El deterioro es la expresión contable de la pérdida estimada de valor de un activo, distinta, para el caso de los elementos amortizables, a su depreciación sistemática por el funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute. Con su registro contable se pone de manifiesto la dificultad de recuperar, a través del uso, la venta u otra forma de disposición, la totalidad del valor contable de un activo. Por ello, el importe recuperable de un activo, como expresión de los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo, es la medida de referencia principal para determinar la existencia y cuantía del deterioro.

Con carácter general, los criterios de valoración posterior de todos los activos, salvo los que se miden por su valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, requieren que al cierre del ejercicio se compruebe la existencia de indicios de deterioro de valor y que la empresa contabilice una pérdida en su cuenta de resultados si el importe recuperable de los activos no supera su valor en libros.

Este criterio adquiere especial importancia en los contextos de crisis económica para garantizar que las pérdidas por deterioro de los activos, que se infieren de la dificultad a la que se enfrentan las empresas para mantener sus ingresos, se reconocen a medida en que se incurren, de acuerdo con el principio de devengo, y se cumple de esta forma con el objetivo de imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa en ese momento del ciclo económico.

III

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

Segunda. Deterioro del valor de los activos.

Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

Cuarta. Deterioro del valor de los instrumentos financieros.

Quinta. Deterioro del valor de las existencias.

Sexta. Entrada en vigor.

Con la Resolución sobre el deterioro de valor de los activos, el ICAC asume la tarea de completar la regulación del PGC y sus normas complementarias en la materia al mismo tiempo que se proporciona a los destinatarios de la norma contable los criterios necesarios para informar sobre el importe recuperable de los activos de una empresa, en sintonía con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea.

En la norma primera se aclara que la Resolución es un desarrollo del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas. La Resolución solo tiene carácter subsidiario para las entidades financieras que, en aplicación de un régimen jurídico propio, se rijan por una norma contable sectorial.

Asimismo, considerando la regulación especial aprobada en estos años sobre el deterioro de valor para determinadas entidades, la Resolución solo será de aplicación para realizar la comprobación del deterioro de los activos generadores de flujos de efectivo de las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, y de las entidades sin fines lucrativos que deban regirse por las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

Cuando los activos se negocian en un mercado activo, la mejor estimación de su importe recuperable es su precio cotizado. Sin embargo, dado que solo unos pocos activos se negocian en mercados organizados, la determinación del importe recuperable de un activo o de un grupo de activos traerá consigo la necesidad de un elevado nivel de juicio sobre la mejor estimación del citado importe.

Sin desconocer esa premisa, esto es, que el uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de las cuentas anuales porque forma parte de la técnica contable, al mismo tiempo la Resolución advierte que la empresa deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, para preservar de esta forma la fiabilidad de la información financiera.

Por ello, en la norma segunda se recuerda que las estimaciones deben realizarse con imparcialidad y objetividad, maximizando el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mismo considerarían al fijar el importe recuperable de un activo, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables, e informando en todo caso en la memoria de los hechos y circunstancias que soportan las valoraciones de la empresa, permitiendo con ello que un tercero pueda formarse un adecuado juicio sobre la racionalidad de las estimaciones que se han utilizado para formular las cuentas anuales.

Los criterios específicos para contabilizar el deterioro de valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible se desarrollan en la norma tercera, y es sin duda la que mayor nivel de desarrollo incorpora.

De acuerdo con las disposiciones del PGC, cuando una empresa identifica un indicio de pérdida de valor en uno de estos elementos patrimoniales debe cuantificar su valor en uso, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo y, alternativamente, calcular su valor razonable menos los costes de venta. Solo cuando la mayor de estas dos cantidades sea inferior al valor en libros del activo es cuando puede afirmarse, desde una perspectiva económica racional, que el activo se ha deteriorado. Esta regulación general asume una premisa fundamental. Los activos del sujeto contable generan flujos de efectivo de forma individualizada, o bien es posible agruparlos en un conjunto de activos que sí los generan.

La norma tercera desarrolla estos conceptos, y apunta las líneas generales de la metodología que debe emplearse para estimar el importe recuperable de los activos, en sintonía con la NIC 36 «Deterioro de valor de los activos» adoptada por la Unión Europea. Con ello, se aborda una regulación que va más allá de lo que venía siendo la materia objeto de la normalización contable, introduciendo conceptos y referencias a técnicas de valoración generalmente aceptadas por los profesionales dedicados a la valoración de activos. Sin embargo, la regulación necesariamente se ha tenido que abordar desde un enfoque de principios generales, que los administradores deberán seguir para cumplir con el objetivo de imagen fiel impuesto por la norma mercantil. Lo contrario hubiera supuesto interferir en una práctica donde el ejercicio de estimaciones y juicios de valor, con sujeción a la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, es inherente a la disciplina de los profesionales que desempeñan esa labor.

A pesar de ello, en los trabajos preparatorios de la Resolución en el seno del ICAC, se expusieron una serie de ideas que se considera oportuno reproducir. Por ejemplo, sobre el concepto de tipo de interés de mercado «sin riesgo» que en la Resolución se define como el tipo de interés de menor riesgo relativo del entorno económico donde la empresa desarrolle su actividad, y que por consiguiente, para las empresas que desarrollen su actividad en España, y con flujos de efectivo a descontar en euros parece razonable considerar que en un escenario de «normalidad» dicho tipo de interés sea la rentabilidad ofrecida por la deuda pública española, en la fecha en que deba realizarse la valoración, a un plazo equivalente al flujo de efectivo que deba ser objeto de descuento; considerándose un buen estimador de este interés, cuando no existe un sesgo en la distribución de los flujos de efectivo, la rentabilidad ofrecida por el Tesoro Público a un plazo de diez años.

Del mismo modo, para las empresas que no tengan valores admitidos a cotización, también se consideró que, salvo mejor evidencia, las empresas podrían emplear su tipo de interés incremental como tasa de descuento para calcular el valor en uso, en aplicación del

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

denominado «enfoque tradicional»; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

El tratamiento contable de las subvenciones a los efectos del «Test del deterioro» ha sido una cuestión que también suscitó un amplio debate. En particular, sobre si la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias debe o no considerarse como un mayor importe del valor en uso del activo o de la correspondiente unidad generadora de efectivo (UGE).

El valor en uso de un activo o de una UGE se define en el apartado 6.º «Criterios de valoración» del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del PGC, como sigue:

«(...) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados (...)»

A la vista de esta definición, en principio, la respuesta a la pregunta que se ha formulado debería ser negativa porque la subvención recibida para financiar el activo no es un flujo de efectivo que se obtenga de su utilización, sino un flujo de efectivo que se recibe, en el momento inicial, para su financiación. Por tanto, los que defienden esta opinión consideran que la comprobación del deterioro debería realizarse aplicando las reglas generales, y, en consecuencia, en el «Test del deterioro» se debería desconocer el efecto de la subvención al igual que no afectan otras fuentes de financiación o recursos que pudiera obtener la empresa distintos de los que traen causa de la explotación directa del activo.

Otro conjunto de vocales, opinaban sin embargo que la subvención sí que debería formar parte del valor en uso, sobre la base de una interpretación amplia de este concepto, que a su vez llevaría aparejada una interpretación extensa del concepto de activo, cuando ha sido subvencionado, y cuyo reflejo en el balance no solo se justificaría por la obtención de rendimientos o beneficios económicos directos, en forma de flujos de efectivo por su utilización, sino también por los indirectos en forma de potencial de servicio mediante el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública, que normalmente la empresa no hubiera emprendido en ausencia de subvención.

Adicionalmente con este criterio se estaría aplicando un criterio similar al seguido en las entidades no lucrativas cuando sus activos no generan flujos de efectivo. Siguiendo un razonamiento similar al empleado en las normas de adaptación del PGC a estas entidades, si los activos están subvencionados, la ausencia de flujos de efectivo por su utilización directa no traería consigo el reconocimiento de un deterioro siempre y cuando exista una demanda para el activo. En caso contrario, se debería reconocer el correspondiente deterioro de valor y transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias la subvención aplicando la misma proporción que la pérdida por deterioro representa respecto al valor en libros del activo, antes de reconocerse el deterioro.

Asimismo, con esta interpretación, el tratamiento contable de las subvenciones no variaría al margen de cómo decida el ente concedente instrumentalizar la ayuda, esto es, independientemente de que se acuerde la transferencia de fondos en el momento inicial, o de que se acordase un pago periódico a lo largo de un determinado periodo de tiempo, debiendo en este segundo caso financiar el activo la propia empresa.

Sin perjuicio de reconocer la racionalidad económica de las dos soluciones debatidas, el criterio que se ha recogido en la Resolución ha sido finalmente el apuntado en segundo lugar, por considerar que así se refuerza la vocación de transparencia que se deduce del tratamiento contable de las subvenciones seguido en el PGC (donde lucen en el patrimonio neto de la empresa, y no minoran el valor de los activos), que a su vez trae causa de su propio régimen jurídico, donde la transparencia ocupa un lugar nuclear (al objeto de poder identificar en todo momento las subvenciones recibidas por una empresa).

Otro aspecto analizado en detalle ha sido el criterio a seguir para comprobar el deterioro de valor de una UGE, y realizar la distribución del fondo de comercio y los denominados «activos comunes» entre varias unidades generadoras de efectivo.

La NIC 36 Deterioro de valor de los activos, adoptada por la Unión Europea, señala que en el momento de comprobar el deterioro del valor de una UGE a la que se ha distribuido un fondo de comercio, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

unidad que contenga el fondo de comercio. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad que contiene el fondo de comercio.

Del mismo modo, la citada norma internacional de referencia puntualiza que cuando el nivel más bajo al que se haya podido distribuir el fondo de comercio sea un grupo de unidades, como paso previo a la comprobación del deterioro de valor del grupo, cada una de estas unidades se someterá a una comprobación, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo el fondo de comercio, con su importe recuperable.

A diferencia del caso anterior, en este supuesto, el criterio podría dar lugar a un deterioro en los activos de la UGE (por causa distinta a la de un bajo rendimiento físico, obsolescencia o avería) antes de contabilizar una pérdida por deterioro en el fondo de comercio atribuido a varias unidades.

La cuestión debatida ha sido si este criterio podría entrar en colisión con la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a Inmovilizado material, apartado 2.2, del PGC: «En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad».

Antes de llegar a una conclusión sobre este punto, es oportuno realizar las siguientes consideraciones. El fondo de comercio es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. Es por lo tanto un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

De acuerdo con la NRV 5.^a del PGC, un activo intangible será identificable cuando cumpla alguno de los siguientes requisitos: a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

El importe del fondo de comercio debe asignarse entre cada una de las UGE,s de la empresa sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios. No obstante, para determinar ese importe, como paso previo, la empresa está obligada a identificar todos los activos intangibles adquiridos (por ejemplo, marcas, patentes, modelos de utilidad, nombres de dominios de internet, derechos de propiedad intelectual, acuerdos de no hacer competencia, lista de clientes, órdenes o producción pendiente, contratos con clientes y correspondientes relaciones comerciales, relaciones no contractuales con el cliente, licencias, acuerdos de franquicia, concesiones administrativas y otros derechos de operación, contratos de administración de activos financieros, etcétera) minimizando con ello el posible fondo de comercio en beneficio de la relevancia de la información financiera.

Si después de realizar esta labor surge un fondo de comercio, este importe se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo que se espere se beneficien de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la empresa adquirida se asignen a esas unidades generadoras de efectivo. Además se precisa que cada unidad entre las que se distribuya el fondo de comercio represente el nivel más bajo dentro de la empresa en el que el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna.

A la vista de estos antecedentes, la cuestión debatida fue si el enfoque que debe prevalecer para comprobar el deterioro de valor del fondo de comercio es un enfoque de «abajo arriba» en el cálculo del deterioro, y se deja para una segunda etapa el análisis de la pérdida en el fondo de comercio, o si por el contrario lo que procede es analizar la comprobación del deterioro del fondo de comercio en una sola etapa.

Pues bien, en la Resolución se aclara que a los efectos de identificar el deterioro de valor en una UGE, en todo caso, lo que procederá es analizar el importe recuperable del conjunto y, en su caso, contabilizar la baja del fondo de comercio antes de reconocer una pérdida por deterioro en otro elemento patrimonial de la UGE, salvo que existan indicios de deterioro de

un elemento identificable que se mantenga para ser enajenado, o cuando dicho elemento genere flujos de efectivo de forma individual, pero por motivos prácticos se hubiese incluido en la unidad.

Del mismo modo, con el objetivo de hacer efectivo el criterio que fija la propia NIC 36 en el sentido de que la distribución del fondo de comercio se tiene que realizar al nivel más bajo dentro de la empresa en el que el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna, también se ha considerado oportuno no seguir en su totalidad el esquema recogido en la norma internacional para distribuir el fondo de comercio y los activos comunes a un grupo de unidades generadoras de efectivo, cuando no sea posible identificar qué importe corresponde a cada una.

En su lugar, la Resolución dispone que cuando no sea posible distribuir un porcentaje del fondo de comercio entre diferentes unidades generadoras de efectivo, el exceso no distribuido se asigne, a los exclusivos efectos de comprobar su deterioro, a cada una de ellas en proporción a su valor en libros, incluida en su caso la parte del fondo de comercio que sí se haya podido distribuir.

Los niveles de desglose en la memoria que se exigen en la Resolución se han redactado tomando como referente los exigidos por la NIC 36. En el caso de las sociedades cotizadas, estos desgloses se justifican por el alto grado de transparencia que se impone a las entidades que buscan financiación en los mercados de capitales. Sin embargo, a la vista de los juicios que es preciso realizar para llevar a cabo la comprobación del deterioro de valor en los activos, en particular, cuando se evalúa el deterioro del fondo de comercio, también parece razonable exigir esta información al resto de sociedades, al objeto de que se puedan identificar con claridad las diferentes hipótesis que los administradores han manejado a la hora de analizar su posible deterioro.

La norma cuarta se ha redactado, en sintonía con la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración, adoptada por la Unión Europea, presentando los criterios para contabilizar el deterioro de valor de los activos en función del criterio seguido para la valoración posterior del instrumento (coste amortizado, coste o valor razonable). Con ello se hace compatible en una misma exposición el desarrollo de los criterios en materia de deterioro de valor contenidos en el PGC y en el PGC-PYMES.

Sin perjuicio de lo anterior, para facilitar su aplicación práctica, en cada apartado se han enumerado los instrumentos financieros que habitualmente se deberían valorar siguiendo el respectivo criterio, salvo que en aplicación de las disposiciones contenidas en el PGC o en el PGC-PYMES tuvieran que ser valorados a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Para los activos financieros valorados a coste amortizado, las soluciones que se recogen en muchos casos se encuentran basadas en desarrollos normativos contemplados en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros. Sin embargo, en esta Resolución no se han desarrollado algunos aspectos que sí se tratan en la Circular, como por ejemplo, los criterios a seguir para realizar un análisis colectivo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros, por considerar que la Resolución debía redactarse desde una perspectiva más generalista y sin perjuicio de que los criterios incluidos en la Circular puedan constituir un referente para llevar a cabo el citado análisis; así, por ejemplo, en la Circular se aclara que cuando la empresa no tenga experiencia propia para estimar las pérdidas históricas de un grupo o ésta sea insuficiente, utilizará los datos disponibles de la experiencia de otras empresas que operen en el mismo mercado para grupos comparables de instrumentos de deuda.

En todo caso, la metodología de estimación de las pérdidas por deterioro deberá tomar en consideración que el deterioro es inherente a cualquier cartera de activos financieros, estando éste claramente influido por la evolución de los ciclos económicos. Por ello, en el cálculo de las pérdidas por deterioro se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos, siempre que sean consistentes con los requerimientos establecidos en la Resolución, como por ejemplo, los denominados calendarios de morosidad ajustados a la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

Alternativamente, esto es, cuando la empresa no haya desarrollado métodos estadísticos para realizar la evaluación colectiva o global del deterioro, la Resolución introduce una

presunción de pérdida por deterioro del conjunto de la cartera de créditos comerciales, que deberá estar dotada al cierre del ejercicio.

Otra cuestión debatida fue el tratamiento contable de los supuestos de aprobación de un convenio de acreedores o de reestructuración de una deuda, desde la perspectiva del acreedor. En tal caso, en la Resolución se aclara que para calcular el importe recuperable del crédito a coste amortizado se utilizará el tipo de interés efectivo antes de la modificación del contrato.

Sin embargo, el deudor, en aplicación de la norma de registro y valoración en materia de baja de pasivos financieros realizará un registro en dos etapas: primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial), registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha).

Este tratamiento contable se debatió de forma expresa manejándose como alternativa homogeneizarlo con el aplicado por el deudor (ya que podría interpretarse que la renegociación daría lugar a la extinción de la deuda anterior), circunstancia que requeriría, en caso de que la modificación se calificase como «sustancial» reconocer una pérdida por deterioro por diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda y su valor razonable, y contabilizar los nuevos intereses aplicando el tipo de interés de mercado en ese momento.

Sin embargo, finalmente se descartó por considerar que en estos casos la renegociación es fruto de las dificultades financieras del deudor, a las que se sigue expuesto y, por tanto, los nuevos flujos de efectivo deben evaluarse en el contexto de la materialización contractual de un incumplimiento del deudor y deben medirse bajo el indicador que resume las condiciones contractuales iniciales, es decir, el tipo de interés efectivo inicial.

En relación con el proceso concursal, en los trabajos preparatorios de la Resolución también se sometió a debate si el impago del deudor y la posterior declaración de concurso deben originar la que podríamos denominar «suspensión» del registro contable de los intereses acordados en la escritura del préstamo (o legalmente exigibles) desde la fecha en que se declaró su vencimiento, esto es, el cese en su reconocimiento contable de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Pues bien, la declaración de concurso no interrumpe la aplicación de los principios de empresa en funcionamiento y devengo. La suspensión del devengo de los intereses a que se refiere el artículo 59 de la Ley Concursal tiene un alcance estrictamente procesal/concursal, que no surte plenos efectos económicos hasta que no se apruebe el convenio y, en su caso, el acuerdo concluya con una quita del principal o, en el supuesto de espera, el deudor y sus acreedores pacten que los intereses postconcursoales no se cobren. En todo caso, el citado precepto exceptúa de la suspensión de devengo a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía.

En consecuencia, el interés deberá reconocerse como un derecho de cobro porque así viene recogido en la correspondiente escritura en que se ha formalizado el contrato (o por disposición legal), al margen de que de manera simultánea y precisamente a la vista de la situación descrita, la empresa deba evaluar si dicho importe será objeto de recuperación y, en su caso, contabilice la correspondiente pérdida por deterioro.

Esta interpretación, consistente en reconocer el ingreso y, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro, guarda sintonía con el principio de no compensación recogido en el apartado 3 del Marco Conceptual de la Contabilidad, por el cual: «salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales».

El texto de la Resolución también incluye varias aclaraciones sobre el deterioro de valor de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta. En primer lugar, de acuerdo con la doctrina administrativa del ICAC sobre la materia, la norma concreta que para los instrumentos de patrimonio se presumirá que existe evidencia objetiva de deterioro cuando se produzca un descenso prolongado durante un año y medio en el precio

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

de cotización, o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento. En este punto conviene recordar que si bien la presunción admite la prueba en contrario, también se aclara que un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable sobre el valor razonable y debe emplearse sin ajustar para valorar el valor razonable siempre que esté disponible.

Del mismo modo, si el valor en libros de un activo se ajusta para reconocer un descenso en el precio de cotización, en el supuesto de que el activo se haya deteriorado, la totalidad de la pérdida acumulada en el patrimonio neto debe reclasificarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que por lo tanto quepa realizar una reclasificación «a la carta» de la citada pérdida.

Por último, en la Resolución se expresa que para el caso de instrumentos de patrimonio las pérdidas por deterioro originarán un nuevo precio de adquisición del activo financiero que será el que habrá que tomar como referencia en el futuro para contabilizar, en su caso, una nueva pérdida por deterioro aplicando los criterios recogidos en la norma, sin que proceda por lo tanto seguir contabilizando las disminuciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias salvo que concurra un nuevo supuesto de deterioro.

La comprobación del deterioro de la inversión en una empresa del grupo seguirá los criterios recogidos en la norma cuarta de la Resolución, como un activo que genera flujos de efectivo de forma individual, sin perjuicio de que cuando se formulen las cuentas anuales consolidadas el fondo de comercio implícito en la inversión en las empresas del grupo surja como un activo independiente, siéndole de aplicación en ese momento las reglas contenidas en la RICAC para comprobar su posible deterioro.

No obstante, la distribución que se realice del fondo de comercio en las cuentas anuales consolidadas debe ser coherente con el fondo económico de la operación. Por ello, si la sociedad dominante adquiere un fondo de comercio implícito en su inversión en una filial, que debe distribuirse a dicha sociedad y a otras dos sociedades dependientes, desde un punto de vista económico racional estas últimas deberían compensar a la sociedad adquirida por el valor añadido que genera la combinación en las citadas sociedades dependientes.

En la norma quinta se desarrollan los criterios sobre deterioro de valor de las existencias. Una cuestión ampliamente debatida fue la conveniencia de introducir unos porcentajes de cobertura sobre el precio de adquisición o coste de producción de los activos que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las existencias, las empresas tuviesen que aplicar en función de su antigüedad en el balance. Esta regla no se ha incluido en la Resolución por entender que difícilmente un mismo calendario para el conjunto de los sectores de actividad podría reflejar la imagen fiel del deterioro de las diferentes existencias.

A mayor abundamiento, para el caso de existencias consistentes en suelo, construcciones o promociones inmobiliarias en curso o terminadas, considerando la elevada concentración que de este tipo de activos se ha producido en las entidades de crédito, también se debatió tomar como referencia los porcentajes de cobertura aprobados por la reciente regulación financiera en la materia, y que han servido para cuantificar la pérdida mínima que, en todo caso, deben contabilizar las entidades en el supuesto de que los activos adjudicados permanezcan en sus balances más de un determinado plazo desde su adquisición.

En este punto las opiniones expresadas fueron las siguientes. Por un lado, algunos vocales manifestaron que la propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, aclara que los nuevos requerimientos responden a la situación efectiva a día de hoy de los activos inmobiliarios de las entidades de crédito, concebidos de modo realista para obtener una estimación razonable del deterioro para el conjunto de las carteras de estos activos, que se deben reconocer de acuerdo con el marco contable aplicable en España. En consecuencia, una vez identificado un determinado porcentaje de cobertura obligatorio para las entidades de crédito, las empresas con una cartera de activos inmobiliarios similares también deberían emplear el importe recuperable que se infiere de los citados porcentajes.

Otros, por el contrario, opinaban que dichos porcentajes estaban estimados para un sector concreto y que su cálculo podría haber estado influido por la búsqueda de una solución tendente a «incentivar» a estas entidades a realizar dichos activos con el objetivo de liberar recursos que puedan destinarse al negocio genuino de las entidades de crédito.

En la Resolución no se ha incluido ninguna referencia por considerarse que la citada normativa y, en particular, los porcentajes de cobertura en ella regulados, solo se dirigen a las entidades de crédito, sin perjuicio de que los administradores de otras sociedades puedan tomarlos como referente cuando, en su opinión, y a la vista de las circunstancias económicas de cada empresa en particular, concurra la necesaria identidad de razón para poder aplicar por analogía ese criterio.

La Resolución desarrolla los criterios sobre deterioro de valor de los activos aprobados para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, por lo que en principio, al igual que ha sucedido con las Resoluciones recientemente aprobadas, en relación con dichos criterios no es preciso establecer una norma final con la fecha de entrada en vigor.

Sin embargo, en lo que respecta a la estimación del importe recuperable, considerando el elevado número de aclaraciones que recoge la norma, cuyo impacto, en su caso, deberá contabilizarse de manera prospectiva en la cuenta de pérdidas y ganancias, en aras de una deseable seguridad jurídica se ha considerado conveniente establecer como fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2014, siendo de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir de esa fecha y sin perjuicio de que los criterios en ella contenidos pudieran tomarse antes de ese momento como una adecuada orientación para estimar las pérdidas por deterioro.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC referidas al deterioro de valor de los activos,

Este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Primera. *Objetivo y ámbito de aplicación.*

1. Esta Resolución desarrolla los criterios sobre deterioro del valor del inmovilizado material, inmovilizado intangible, inversiones inmobiliarias, activos financieros y existencias, regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. En consecuencia, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente, la presente Resolución es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar dichas normas, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

3. Para las entidades de crédito, las entidades aseguradoras y las empresas de servicios de inversión los criterios contenidos en esta Resolución tendrán carácter subsidiario.

4. Las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, aplicarán esta Resolución para contabilizar el deterioro del valor de los activos generadores de flujos de efectivo. Para los activos no generadores de flujos de efectivo seguirán los criterios especiales aprobados por las citadas normas.

5. Las entidades sin fines lucrativos sujetas a las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, aplicarán esta Resolución para contabilizar el deterioro del valor de los activos generadores de flujos de efectivo. En este caso, las referencias que en la presente Resolución se realizan a la «empresa» deberán entenderse realizadas a la «entidad». Para los activos no generadores de flujos de efectivo seguirán los criterios especiales aprobados por las citadas normas.

Segunda. *Deterioro del valor de los activos.*

1. El deterioro es la pérdida estimada en el valor del activo que representa la dificultad de recuperar, a través de su uso, su venta u otra forma de disposición, la totalidad de su valor contable.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

2. El importe recuperable de un activo, como expresión de los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo, es la medida de referencia principal para determinar la existencia y cuantía del deterioro.

3. Un activo se ha deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, circunstancia que obliga a reconocer una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias y la correspondiente corrección valorativa. En los activos financieros con ajustes de valoración contabilizados directamente en el patrimonio neto, la pérdida por deterioro se contabilizará reclasificando a la cuenta de pérdidas y ganancias la totalidad de los ajustes negativos.

4. El uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de las cuentas anuales. No obstante, la empresa deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Para ello las estimaciones se realizarán con imparcialidad y objetividad, maximizando el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el importe recuperable de un activo, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

5. Con carácter general, la comprobación o test de deterioro solo es obligatoria cuando existan indicios o evidencia objetiva del mismo, a excepción de los supuestos regulados de manera expresa donde se requiera una comprobación periódica.

6. El deterioro debe calcularse elemento a elemento, salvo que de acuerdo con lo indicado en la presente Resolución proceda realizar un análisis colectivo.

7. Sin perjuicio de las reglas particulares contenidas en las normas reguladoras sobre cada clase de activo, con carácter general, la reversión del deterioro debe reconocerse como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando la pérdida no existe o ha disminuido.

Tercera. *Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.*

1. Identificación de activos deteriorados.

1. A los efectos de lo dispuesto en esta norma tercera, el término activo se refiere a todo elemento del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias o el inmovilizado intangible, pero también, en su caso, deberá entenderse extensivo al de unidad generadora de efectivo.

La unidad generadora de efectivo es el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos.

2. Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios, tanto internos como externos, de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

3. Los siguientes hechos y circunstancias deberán ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio de que el valor de un activo se ha deteriorado:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general, en los que opera la empresa acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cuál va destinado el activo en cuestión, que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa a largo plazo sobre la empresa.

b) Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

e) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

f) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la empresa.

g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

h) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

i) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

4. Esta relación de indicios no es exhaustiva. La empresa deberá contemplar cualquier otro indicio indicativo de deterioro de sus activos y, en su caso, determinar el importe recuperable del activo. En cualquier caso, se deberán identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo.

5. Si existiese algún indicio de que el activo pudiera estar deteriorado, incluso si finalmente no se tuviese que reconocer una pérdida por deterioro, esta circunstancia podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la norma de registro y valoración aplicable a ese activo.

6. Con independencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la empresa deberá comprobar al menos anualmente el deterioro del fondo de comercio, salvo que otra disposición establezca lo contrario, así como de cualquier otro activo intangible con vida útil indefinida y el de los activos intangibles que todavía no estén en condiciones de uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación deberá efectuarse con independencia de la que pudiera dar lugar el análisis de indicios al cierre del ejercicio.

La comprobación anual a la que se refiere el párrafo anterior, podrá realizarse en cualquier momento del ejercicio, siempre que se realice en la misma fecha de cada ejercicio, sin perjuicio de que la comprobación de valor de activos diferentes pueda llevarse a cabo en fechas distintas. Si se produjeran cambios en las circunstancias entre la fecha del último análisis de deterioro y la fecha de cierre contable, que pueden dar lugar a indicios de deterioro, será necesario efectuar más de un análisis de deterioro al año.

2. Importe recuperable.

2.1 Disposiciones generales.

1. Se entiende por importe recuperable de un activo el mayor de los siguientes valores:

a) El valor razonable del activo deducidos sus costes de venta.

b) El valor en uso del activo.

2. El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían a la hora de fijar el precio del activo. Por el contrario, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no aplicables, en general, al resto de entidades.

3. No siempre es necesario calcular simultáneamente el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor en uso. Por ejemplo, no será necesario:

a) Si cualquiera de esos importes supera el valor en libros del activo, pues éste no se habrá deteriorado.

b) Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

4. El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que no se pueda estimar. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

5. Se entenderá que el importe recuperable de un activo individual no se puede estimar cuando:

a) El activo no genere flujos de efectivo a favor de la empresa derivados de su funcionamiento continuado que sean, en buena medida, independientes de los producidos por otros activos; y

b) su valor en uso no esté próximo a su valor razonable menos los costes de venta necesarios.

6. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en un ejercicio anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo en la que se ha integrado un inmovilizado intangible de vida útil indefinida, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el ejercicio corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los activos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;

b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y

c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad, sea remota.

2.2 Valor razonable menos costes de venta.

1. El valor razonable de un activo es el importe por el que puede ser intercambiado el activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

Para calcular este importe se aplicarán los criterios recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad.

2. Los costes de venta son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y el impuesto sobre beneficios.

3. Los costes de venta, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costes de venta, como por ejemplo, los costes de carácter legal necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta, timbres y otros tributos que graven la transacción, los costes de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costes incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese y otros costes asociados con la reorganización o reestructuración de los negocios, que implique la enajenación de un activo, no tendrán la consideración de costes incrementales directamente relacionados y atribuibles a la enajenación.

4. En ocasiones, la enajenación o disposición por otra vía de un activo puede implicar que el comprador asuma un pasivo ya reconocido en el balance de la empresa, y el valor razonable del que se dispone, refleja esta circunstancia. En estos casos, para determinar el valor en libros del activo de manera uniforme, será preciso minorar su importe en el valor en libros de dicho pasivo.

2.3 Valor en uso.

2.3.1 Disposiciones generales.

1. El valor en uso de un activo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado «sin riesgo» ajustado en su caso por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

2. Por lo tanto, en la determinación del valor en uso se deberán considerar los siguientes elementos:

- a) La estimación de los flujos de efectivo futuros que la empresa espera obtener como consecuencia de la utilización del activo;
- b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- c) el valor temporal del dinero, representado por el tipo de interés de mercado «sin riesgo»;
- d) el precio relacionado con la incertidumbre inherente en el activo; y
- e) otros factores, tales como la iliquidez, que los partícipes en el mercado reflejarían en la valoración de los flujos de efectivo futuros que la empresa espera que se deriven de la utilización del activo.

3. La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

- a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de su utilización continuada como de su enajenación o disposición por otra vía al finalizar el uso del activo; y
- b) aplicar la tasa de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

4. Los elementos identificados en las letras b), d) y e) del punto 2 se pueden reflejar como ajustes en los flujos de efectivo futuros, o como ajustes en la tasa de descuento.

5. A los efectos de esta norma, se entiende por tipo de interés de mercado «sin riesgo» el tipo de interés de menor riesgo relativo del entorno económico donde la empresa desarrolle su actividad.

2.3.2 Criterios para la estimación de los flujos de efectivo futuros.

1. Para estimar los flujos de efectivo se deberán considerar los siguientes elementos:

a) Las proyecciones de los flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la empresa.

b) Las proyecciones de flujos de efectivo se calcularán de acuerdo con la información contenida en los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, que hayan sido aprobados por la dirección, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o previsiones cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse la utilización de un plazo mayor.

c) Las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, se calcularán extrapolando las proyecciones anteriores basadas en tales presupuestos o previsiones, utilizando escenarios con una tasa de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente en el tiempo. Este tipo de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o sectores industriales, así como para el país o países en los que opera la empresa y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

2. La dirección evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La dirección se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

2.3.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

1. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

a) Las proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;

b) las proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo derivadas de la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y

c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la enajenación del activo, al final de su vida útil.

2. Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

a) Entradas de efectivo procedentes de activos que ya generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y

b) pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).

Sin perjuicio de lo anterior, la forma de estimar los flujos netos de efectivo deberá ser coherente con el criterio que se siga para identificar los elementos patrimoniales que integran la unidad generadora de efectivo. Por ello, cuando por razones prácticas el valor en libros de la unidad generadora de efectivo se calcule considerando el capital circulante asociado a la misma, en la estimación de los flujos de efectivo también habrá que considerar los que traigan causa de su variación.

3. Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma.

De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considera como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

4. Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual, no siendo aceptable la inclusión de los flujos de efectivo futuros motivados por:

a) Reestructuraciones futuras a las que la empresa no se haya comprometido;

b) la ampliación y mejora del activo.

Los flujos de efectivo futuros no incluirán las entradas o salidas de efectivo por las actividades de financiación.

En todo caso, los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. Por ello, si esta última se determina antes de impuestos, en los flujos de efectivo no se incluirán los originados por el impuesto sobre los beneficios.

5. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la enajenación o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, será el importe que la empresa espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costes estimados de la enajenación o disposición por otra vía, excepto que, teniendo en cuenta el plan de negocios de la empresa, sea razonable concluir que se mantendrá el activo en explotación hasta el final de su vida económica.

6. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento apropiada para esa moneda. La empresa convertirá el valor actual aplicando el tipo de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

7. Para el caso de activos subvencionados, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

2.3.4 Tasa de descuento.

1. La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

- a) Al valor temporal del dinero; y
- b) a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

2. Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, es el rendimiento que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la empresa espera obtener del activo. Esta tasa de descuento se estimará a partir del tipo implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el coste medio ponderado del capital de una empresa cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. Este sería un procedimiento idóneo para determinar la tasa de descuento para el método tradicional descrito en el apartado 2.3.5.

3. Cuando la tasa que corresponda a un activo específico no esté disponible directamente del mercado, la empresa usará sustitutos para estimar el valor en uso con el propósito de realizar, lo mejor posible, una evaluación de mercado de:

- a) El valor temporal del dinero, para los periodos que transcurran hasta el final de la vida útil del activo; y
- b) los factores b), d) y e) descritos en el párrafo 2 del apartado 2.3.1 de esta norma, en la medida en que los mismos no hayan sido ya la causa de ajustes para la obtención de los flujos de caja estimados.

4. Como punto de partida para hacer tal estimación, la empresa podría tener en cuenta los siguientes tipos:

- a) El coste medio ponderado del capital, determinado empleando técnicas tales como el Modelo de Precios de los Activos Financieros;
- b) el tipo de interés incremental de los préstamos tomados por la empresa; y
- c) otros tipos de mercado para los préstamos.

No obstante, esas tasas deben ser ajustadas:

- a) Para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
- b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados, como es el caso del método de los flujos de efectivo esperados del apartado 2.3.5.

Deben considerarse riesgos tales como el riesgo-país, el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de precio.

5. Una empresa utilizará normalmente una sola tasa de descuento para la estimación del valor en uso de un activo. No obstante, la empresa empleará distintos tipos de interés para diferentes periodos futuros, siempre que el valor en uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para diferentes periodos, o a la estructura de plazos de los tipos de interés.

2.3.5 Técnicas de valor actual para calcular el valor en uso.

1. Las técnicas empleadas para estimar los flujos de efectivo futuros y la tasa de descuento variarán de una situación a otra, dependiendo de las circunstancias que rodeen al activo en cuestión. No obstante, los principios generales siguientes guían cualquier aplicación de las técnicas de valor actual en la medición de activos.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

a) Los tipos de interés, utilizados para descontar los flujos de efectivo, reflejarán hipótesis que sean uniformes con las inherentes a los flujos de efectivo estimados.

b) Los flujos de efectivo estimados y la tasa de descuento deben estar libres de sesgo y de otros factores no relacionados con el activo en cuestión.

c) Los flujos de efectivo estimados o la tasa de descuento deben ser reflejo del rango de los resultados posibles, pero no del desenlace más probable, ni tampoco del importe máximo o mínimo posible.

2. Bajo el «enfoque del flujo de efectivo esperado» los factores b), d) y e) descritos en el párrafo 2 del apartado 2.3.1 de esta norma, se reflejan como ajustes en los flujos de efectivo para alcanzar unos flujos de efectivo que se ajustan al riesgo.

3. La aplicación del «enfoque del flujo de efectivo esperado» requiere el empleo de probabilidades al objeto de tener en cuenta todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo esperados, en lugar de un único flujo de efectivo más probable, así como la incertidumbre que pueda existir en relación con la distribución temporal de los flujos de efectivo.

4. La aplicación de este enfoque está sujeta a la restricción de coste-beneficio. Por tanto, cuando no es posible contar con información que permita desarrollar diversos escenarios de flujos de efectivo sin incurrir en costes sustanciales, la empresa debería aplicar el llamado «enfoque tradicional» en el que se emplea un único conjunto de flujos de efectivo esperados y una única tasa de descuento, asumiendo que esta tasa de descuento puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros.

3. Reconocimiento y valoración de las pérdidas por deterioro del valor de un activo.

1. La pérdida por deterioro de un activo, individualmente considerado, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, reduciendo el valor en libros del activo hasta su importe recuperable.

2. Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la empresa reconocerá un pasivo si, y solo si, estuviese obligada a ello por otra norma.

3. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

4. Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal.

5. Las compensaciones recibidas de terceros, por elementos patrimoniales que hayan experimentado una pérdida por deterioro del valor, se hayan perdido o abandonado, se incluirán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio cuando tales compensaciones sean prácticamente ciertas o seguras.

4. Reconocimiento y valoración de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y del fondo de comercio.

4.1 Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo.

1. La unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de bienes y derechos que, incluyendo al citado activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la empresa deberá identificar la unidad que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de los originados por otros activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo implica la realización de juicios.

2. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la empresa considerará diferentes factores, incluyendo cómo la dirección controla las operaciones de la empresa (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

dirección adopta las decisiones de continuar o enajenar o disponer por otra vía de los activos y operaciones de la empresa.

3. La existencia de un mercado para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, determinará su consideración como unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente o fuesen transferidos a una empresa del grupo.

4. Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un ejercicio a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifiquen las razones que hagan aconsejable la modificación de las agrupaciones previamente identificadas.

5. Cuando no pudieran identificarse unidades generadoras de efectivo a un nivel inferior, desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales, la empresa en su conjunto se calificará como una unidad generadora de efectivo.

4.2 Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo.

1. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta de la unidad, y su valor en uso.

2. El valor en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

3. El valor en libros de una unidad generadora de efectivo incluirá el importe en libros de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la misma y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación de su valor en uso. Sin embargo, no se incluirá a estos efectos el valor en libros de los pasivos reconocidos, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tales pasivos.

4. Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se podrá determinar, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas a cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan contabilizado (por ejemplo, cuentas a pagar). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

5. La inclusión de un activo en una unidad generadora de efectivo implica que su deterioro se determinará con arreglo a lo previsto en la norma 4.5, con independencia de que su rendimiento o contribución a la generación de flujos de efectivo se minore significativamente. No obstante, procederá su deterioro individual cuando:

a) Deje de contribuir a los flujos de efectivo de la unidad a la que pertenece y su importe recuperable se asimile a su valor razonable menos los costes de venta o, en su caso, se deba reconocer la baja del activo.

b) De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se hubiera incrementado en el valor de activos que generen flujos de efectivo independientes, siempre que existiesen indicios de que estos últimos pudieran estar deteriorados.

4.3 Fondo de Comercio.

4.3.1 Distribución del fondo de comercio a las unidades generadoras de efectivo.

1. El fondo de comercio es un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado; es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

2. A efectos de comprobar el deterioro del valor, el fondo de comercio se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la empresa adquirida se asignen a esas unidades. Cada unidad entre las que se distribuya el fondo de comercio representará el nivel más bajo, dentro de la empresa al cual el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

La aplicación de estos requisitos conducirá a la comprobación del deterioro del valor del fondo de comercio a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus actividades y con el que el fondo de comercio estaría naturalmente asociado. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

3. A los efectos de elaborar las cuentas anuales consolidadas, cuando el fondo de comercio se distribuya a una unidad generadora de efectivo de la propia sociedad adquirente, la determinación del posible deterioro será coherente con la citada distribución, pero a los efectos de calcular la correspondiente diferencia de conversión, en todo caso, el fondo de comercio se considerará un activo de la sociedad adquirida.

4. En los supuestos excepcionales en los que un porcentaje del fondo de comercio no pueda ser distribuido entre las unidades generadoras de efectivo individuales, dicho importe se asignará, a los exclusivos efectos de la comprobación del deterioro, a cada una de ellas en proporción a su valor en libros, incluida en su caso la parte del fondo de comercio que sí haya podido distribuirse.

5. Si la distribución inicial del fondo de comercio no pudiera completarse antes del cierre del ejercicio anual en el que tuvo lugar la adquisición del negocio, esa distribución se realizará antes del cierre del primer ejercicio anual que comience después de la fecha de adquisición.

6. En el caso de que la empresa enajene o disponga por otra vía de una actividad incluida en una unidad generadora de efectivo a la que se le haya atribuido fondo de comercio, el fondo de comercio asociado a dicha actividad:

a) Se incluirá en el importe en libros de la misma cuando se determine el resultado procedente de la enajenación o disposición por otra vía; y

b) se valorará a partir de los valores relativos de la parte enajenada o dispuesta por otra vía y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la empresa pueda demostrar que algún otro método refleja mejor dicha asociación.

4.3.2 Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con fondo de comercio.

1. Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido fondo de comercio, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, salvo que otra disposición establezca lo contrario, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluido el fondo de comercio, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y el fondo de comercio atribuido a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la empresa reconocerá la pérdida por deterioro del valor.

2. En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido un fondo de comercio, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga el fondo de comercio, en los casos descritos en el apartado 4.2.5 de esta norma. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene el fondo de comercio.

4.3.3 Unidades generadoras de efectivo en las que participan socios externos.

1. A los efectos de comprobar el deterioro de las unidades generadoras de efectivo en las que participen socios externos, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable. Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad, el fondo de comercio atribuible a los socios externos en el momento de la toma de control.

2. El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4.5 de esta norma, reduciendo en primer lugar, el importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad.

3. No obstante, debido a que el fondo de comercio se reconoce solo hasta el límite de la participación de la dominante en la fecha de adquisición, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con el fondo de comercio se repartirá entre la asignada a la dominante y la asignada a los socios externos, pero solo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio.

4. Si la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo es superior al importe del fondo de comercio, incluido el teóricamente ajustado, la diferencia se asignará al resto de activos de la misma según lo dispuesto en el apartado 4.5.

5. La pérdida por deterioro así calculada deberá imputarse a las sociedades del grupo y, en su caso, a los socios externos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, letra d), del artículo 29 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

4.3.4 Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor.

1. La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya distribuido fondo de comercio se podrá efectuar en cualquier momento durante un ejercicio anual, siempre que se realice en la misma fecha cada ejercicio y no existan indicios, antes de esa fecha, de que la unidad pudiera haberse deteriorado.

2. La comprobación del deterioro para cada una de las diferentes unidades generadoras de efectivo podrá realizarse en fechas distintas.

Sin embargo, si la totalidad o alguno de los fondos de comercio atribuidos a una unidad generadora de efectivo hubieran sido adquiridos en una combinación de negocios durante el ejercicio anual corriente, se comprobará el deterioro del valor de esta unidad antes de la finalización del ejercicio anual corriente, salvo que la distribución del fondo de comercio entre las diferentes unidades generadora de efectivo no se hubiera completado al cierre del ejercicio. En tal caso, al cierre del ejercicio, la comprobación o test de deterioro se realizará con una asignación provisional del fondo de comercio, siempre que existan indicios de deterioro, que posteriormente será revisada de forma retroactiva antes de que finalice el plazo para completar la citada distribución.

3. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en un ejercicio anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido fondo de comercio, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el ejercicio corriente, siempre que se cumplan los requisitos enumerados en el párrafo 6 del apartado 2.1 de la presente norma.

4.4 Activos comunes.

1. Las características distintivas de los activos comunes, tales como los edificios de las sedes centrales y el centro de proceso de datos, son que no generan entradas de efectivo independientes de otros activos o grupos de activos, y que su valor en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo cuyo deterioro está siendo objeto de análisis.

2. En estas circunstancias, el valor recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la dirección haya decidido su enajenación, por lo que si existiera algún indicio de que el activo común pudiera requerir de la realización de correcciones valorativas, éstas deberán ser analizadas en el contexto de la unidad generadora de efectivo a las que se pueda asignar de una forma fiable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el contenido de la presente Resolución.

3. Como parte del proceso de análisis de la pérdida del valor de las unidades generadoras de efectivo, la empresa identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. En aquellos casos en los que una parte del valor en libros de un activo común:

a) Pueda ser atribuida a una unidad generadora de efectivo, la empresa comparará el valor en libros de la unidad, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes, con su valor recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el contenido de esta Resolución.

b) No pueda ser atribuida, la empresa asignará dicho importe, a los exclusivos efectos de la comprobación del deterioro, a cada una de las unidades generadoras de efectivo de la

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

empresa en proporción a su valor en libros, incluida en su caso la parte del fondo de comercio y de los activos comunes que sí haya podido distribuirse. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el contenido de esta Resolución.

4.5 Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo.

1. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y solo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad, en el siguiente orden:

a) En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo; y

b) a continuación, a los demás activos de la unidad, prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la misma.

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales.

2. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo anterior, la empresa no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

a) Su valor razonable menos los costes de venta (si se pudiese determinar);

b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y

c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad.

3. Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 1 y 2 de este apartado, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y solo si, fuera requerido por otra norma.

5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

5.1 Disposiciones generales.

1. Al menos al cierre del ejercicio, se deberá evaluar si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en ejercicios anteriores, para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o pudiera haber disminuido. Si existiera tal indicio, la empresa estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

2. Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en ejercicios anteriores para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la empresa considerará, como mínimo, los siguientes hechos y circunstancias:

a) Durante el ejercicio, han tenido, o van a tener lugar a corto plazo, cambios significativos con un efecto favorable para la empresa a largo plazo, referentes al entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general en el que desarrolla su actividad, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

b) Durante el ejercicio, el valor razonable del activo ha aumentado significativamente.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

d) Cambios significativos con un efecto favorable para la empresa, que tengan lugar durante el ejercicio o se espere que ocurran a corto plazo, en la forma o extensión en que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costes en los que se haya incurrido durante el ejercicio para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.

e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento técnico o económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

f) Aumento significativo de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación al alza de la demanda no debe constituir

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

necesariamente un indicio de que se ha producido la reversión del deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

3. Las correcciones por deterioro del valor reconocidas en periodos anteriores para un activo, distinto del fondo de comercio, podrán ser objeto de reversión si, y solo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, una vez contempladas las limitaciones a las que se hace referencia a continuación.

5.2 Reversión de las pérdidas que afectan a activos individuales.

1. El valor en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá del valor en libros que pudiera haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro en periodos anteriores. Las reversiones se reconocerán como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Los cargos por amortización del activo se ajustarán en periodos contables futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

5.3 Reversión de las pérdidas que afectan a unidades generadoras de efectivo.

1. El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando el fondo de comercio, proporcionalmente al valor en libros de los activos que forman parte integrante de la misma. La reversión de estas correcciones valorativas se efectuará mediante la aplicación de los mismos criterios que se mencionan en el caso de activos individuales.

2. El valor en libros de cada activo de la unidad generadora de efectivo no debe ser aumentado por encima del menor de los siguientes:

- a) Su importe recuperable (si pudiera determinarse); y
- b) el importe en libros (neto de amortización o depreciación) que se hubiera determinado de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando el fondo de comercio.

5.4 Reversión de las pérdidas que afectan al fondo de comercio.

Las pérdidas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los periodos posteriores.

6. Información a incluir en la memoria.

6.1 Información a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales.

1. La empresa revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias en que tales reversiones estén incluidas.

2. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las actividades de la empresa.

3. La empresa revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el ejercicio para un activo individual, incluyendo el fondo de comercio, o para una unidad generadora de efectivo:

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

- a) Los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;
- b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida;
- c) para cada activo individual, la naturaleza del activo; y
- d) para cada unidad generadora de efectivo:

d.1) Una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios o un área geográfica);

d.2) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el ejercicio, por cada clase de activos; y

d.3) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

e) El importe recuperable del activo deteriorado (o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo), señalando si dicho importe recuperable del activo (o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costes de venta o su valor en uso.

f) En el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costes de venta, la empresa deberá incluir la siguiente información:

f.1) Para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, la descripción de las técnicas de valoración empleadas para el cálculo del valor razonable menos los costes de venta. Si se ha realizado algún cambio en las técnicas de valoración, la empresa deberá informar acerca de dichos cambios y de las razones por las que se han realizado;

f.2) para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, se informará de cada hipótesis clave sobre la que la dirección ha basado el cálculo del valor razonable menos los costes de venta. Las hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es más sensible, e incluyen la tasa o tasas de descuento empleadas en la valoración presente y en las valoraciones previas, si se ha calculado el valor razonable menos los costes de venta mediante el método del valor actual.

g) En el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

4. La empresa deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el ejercicio, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo tercero anterior:

a) Las principales clases de activos afectadas por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

b) Los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

5. Si, al cierre del ejercicio, alguna parte del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios durante el ejercicio no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo, se revelarán tanto el importe del fondo de comercio no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

6. La empresa revelará la información requerida en las siguientes letras por cada unidad generadora de efectivo para la que el importe en libros del fondo de comercio o de los inmovilizados intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad, sea significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la empresa:

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

a) El importe en libros del fondo de comercio distribuido a la unidad.
b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas o en curso distribuido a la unidad.

c) La base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad (es decir, valor en uso o valor razonable menos los costes de venta).

d) Si el importe recuperable de la unidad estuviera basado en el valor en uso:

d.1) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la dirección ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades es más sensible.

d.2) Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

d.3) El periodo sobre el cual la dirección ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la dirección y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo, una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

d.4) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la empresa, o para el mercado al que la unidad se dedica.

d.5) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

e) Si el importe recuperable de la unidad estuviera basado en el valor razonable menos los costes de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costes de venta. Si el valor razonable menos los costes de venta no se hubiera determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad, se revelará también la siguiente información:

e.1) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la dirección hubiera basado su determinación del valor razonable menos los costes de venta. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades es más sensible.

e.2) Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor (o valores) asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son coherentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

Si el valor razonable menos los costes de venta se determinase utilizando proyecciones de flujos de efectivo descontados, también se revelará la siguiente información:

e.3) El periodo en el que la dirección ha proyectado los flujos de efectivo.

e.4) La tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo.

e.5) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la dirección haya basado la determinación del importe recuperable de la unidad, supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:

f.1) La cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad excede a su importe en libros.

f.2) El valor asignado a la o las hipótesis clave.

f.3) El importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad a su importe en libros.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

En caso contrario, deberá indicarse expresamente que no existe ningún cambio razonablemente posible que supusiera el registro de un deterioro de valor.

7. Si la totalidad o una parte del importe en libros del fondo de comercio, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo, y el importe así atribuido a cada unidad no fuera significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la empresa, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros del fondo de comercio o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades.

Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la empresa, ésta revelará este hecho, junto con:

- a) La suma del importe en libros del fondo de comercio distribuido entre esas unidades.
- b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades.
- c) Una descripción de las hipótesis clave.
- d) Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.
- e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la dirección haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad, supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:
 - e.1) La cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad excede a su importe en libros.
 - e.2) El valor asignado a la o las hipótesis clave.
 - e.3) El importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad a su importe en libros.

6.2 Información a incluir en la memoria de las cuentas anuales consolidadas.

En las cuentas anuales consolidadas, además de informar en los términos exigidos en el apartado 6.1 anterior, se deberán cumplir los siguientes requerimientos si la empresa suministra información segmentada, para cada segmento:

- a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el ejercicio.
- b) El importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro del valor, reconocidas durante el ejercicio.
- c) Respecto a la solicitada en el punto 3.c) del apartado 6.1), además deberá indicarse el segmento principal al que pertenece el activo individual.
- d) Respeto a la solicitada en el punto 3.d) del apartado 6.1), se informará si la unidad generadora de efectivo constituye un segmento de información de la empresa así como el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el ejercicio por cada segmento principal de información.

Cuarta. *Deterioro del valor de los activos financieros.*

1. Identificación de activos financieros deteriorados.

1. A los efectos de lo dispuesto en esta norma cuarta, el término activo financiero se refiere a todo elemento calificado como tal de acuerdo con las definiciones incluidas en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, pero también deberá entenderse extensivo a un grupo de activos financieros con las mismas características de riesgo valorados colectivamente.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

2. Un activo financiero se ha deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, circunstancia que obliga a reconocer una pérdida por deterioro y la correspondiente corrección valorativa.

3. Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existe evidencia objetiva de que un activo financiero se ha deteriorado.

4. En particular, un activo financiero estará deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después del reconocimiento inicial del activo y ese evento o eventos causantes de la pérdida tienen un impacto negativo sobre los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero que pueda ser medido con fiabilidad.

5. Podría no ser posible identificar un único evento que individualmente sea la causa del deterioro. Así, el deterioro podría haber sido causado por el efecto combinado de diversos eventos. En todo caso, la metodología empleada en la estimación de las pérdidas por deterioro debe tomar en cuenta que el deterioro es inherente a cualquier cartera de activos financieros, estando éste claramente influido por la evolución de los ciclos económicos.

6. La evidencia objetiva de que un activo o un grupo de activos están deteriorados incluye, entre otros, datos observables, que reclaman la atención del tenedor del activo sobre los siguientes eventos que causan la pérdida:

- a) Dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;
- b) incumplimientos de las cláusulas contractuales, tales como impagos o retrasos en el pago de los intereses o el principal;
- c) el acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, le concede ventajas que en otro caso no le hubiera otorgado;
- d) sea cada vez más probable que el deudor entre en una situación concursal o en cualquier otra situación de reorganización financiera;
- e) la desaparición de un mercado activo para el activo en cuestión, debido a dificultades financieras; o
- f) los datos observables indican que existe una disminución en los flujos de efectivo estimados futuros en un grupo de activos financieros desde el reconocimiento inicial de aquéllos, aunque la disminución no pueda ser todavía identificada con activos financieros individuales del grupo, incluyendo entre tales datos:

f.1) Cambios adversos en las condiciones de pago de los deudores del grupo (por ejemplo, un número creciente de retrasos en los pagos o un número creciente de clientes por tarjetas de crédito que hayan alcanzado su límite de crédito y estén pagando el importe mensual mínimo); o

f.2) condiciones económicas locales o nacionales que se correlacionen con impagos en los activos del grupo (por ejemplo, un incremento en la tasa de desempleo en el área geográfica de los deudores, un descenso en el precio de las propiedades hipotecadas en el área relevante, un descenso en los precios de un determinado producto para los créditos concedidos a sus productores, o cambios adversos en las condiciones del sector que afecten a los deudores del grupo).

7. Para el caso de activos financieros valorados al coste amortizado, la evidencia objetiva de deterioro se determinará:

- a) Individualmente para todos los instrumentos de deuda que sean significativos.
- b) Individual o colectivamente para los grupos de instrumentos de deuda que no sean individualmente significativos. La estimación colectiva de las pérdidas se considera adecuada, entre otros supuestos, cuando los instrumentos tengan importes vencidos con similar antigüedad.

8. En particular, la empresa deberá analizar el posible deterioro de la inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, e instrumentos de patrimonio que se valoren al coste, cuando reconozca un dividendo procedente del activo financiero y exista evidencia de que:

- a) El importe en libros de la inversión supera el valor contable de los activos netos de la empresa, incluyendo, en su caso, el fondo de comercio asociado, en las cuentas anuales consolidadas; o

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

b) el dividendo supera el resultado total de la dependiente, empresa multigrupo o asociada en el ejercicio en que éste se ha acordado.

9. Los siguientes supuestos no constituyen evidencia objetiva de deterioro por sí mismos, aunque sí indicios:

a) La desaparición de un mercado activo, debido a que los instrumentos financieros de una empresa no vayan a cotizar más.

b) La rebaja en la calificación crediticia de la empresa, cuando se considere conjuntamente con otra información disponible.

c) Un descenso del valor razonable del activo financiero por debajo de su coste o coste amortizado (por ejemplo, un descenso en el valor razonable de un instrumento de deuda como consecuencia de un incremento en el tipo de interés libre de riesgo).

10. Además de las clases de eventos citadas en el punto 6 de este apartado, en el análisis del deterioro para una inversión en un instrumento de patrimonio se considerará entre otros indicios información sobre los cambios significativos que, con un efecto adverso, hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opere el emisor, e indicará que el coste de la inversión en el instrumento de patrimonio puede no ser recuperable. Un descenso prolongado o significativo en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su coste también es una evidencia objetiva de deterioro del valor.

11. En particular, para el caso de la inversión en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, se presumirá que existe evidencia objetiva de deterioro cuando el descenso se produce de forma prolongada durante un año y medio o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

No obstante, en aquellos supuestos en que se produce una disminución del valor razonable de la acción con una posterior recuperación del mismo por encima del precio de cotización de referencia, el año y medio empezará a computar a partir de la fecha en que, después de dicha recuperación, el precio cotizado comience a disminuir de nuevo de forma prolongada, salvo que la recuperación del valor razonable hubiera sido un hecho aislado y poco significativo, en cuyo caso, el año y medio se computará desde la primera disminución. Este mismo criterio será aplicable para apreciar si se ha producido un descenso en el precio cotizado del cuarenta por ciento. A estos efectos, se entiende por precio de cotización de referencia la valoración inicial del activo, o el valor medio ponderado por grupos homogéneos, en el supuesto de que se hayan producido varias adquisiciones.

12. En ocasiones, los datos observables requeridos para estimar el importe de la pérdida por deterioro del valor de un activo financiero pueden ser muy limitados o dejar de ser completamente relevantes. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando un cliente esté en dificultades financieras y existan escasos datos históricos disponibles relativos a deudores similares. En tales casos, la empresa utilizará su juicio experto y prudente para estimar el importe de las pérdidas por deterioro de valor incurridas en un activo o grupo de activos financieros.

13. Cuando las pérdidas estimadas de un activo financiero estén dentro de un rango de importes se elegirá la mejor estimación posible dentro de este, tomando en consideración toda la información relevante disponible al formular las cuentas anuales sobre las condiciones existentes en la fecha de cierre.

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

1. Con carácter general, se valoran al coste amortizado los créditos por operaciones comerciales (clientes y deudores varios) que se originan en la venta de bienes y prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa. También siguen este criterio de valoración posterior los activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, generan flujos de efectivo de cuantía determinada o determinable. Es decir, comprende los créditos distintos del tráfico comercial, los pagarés de empresa, los bonos, obligaciones y otros valores representativos de deuda (siempre que no coticen), los

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

depósitos en entidades de crédito e imposiciones a plazo, anticipos y créditos al personal, las fianzas y depósitos constituidos, los créditos por enajenación del inmovilizado, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio.

Asimismo se valoran a coste amortizado las inversiones incluidas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, es decir, los valores representativos de deuda, con fecha de vencimiento fijada y cobros de cuantía determinada (tal como un cupón a interés fijo) o determinable (tal como un cupón indiciado a un tipo de interés variable), que se negocien en un mercado activo y que la empresa tenga la capacidad y la intención efectiva de conservarlas hasta el vencimiento. En consecuencia, lo dispuesto en este apartado también sería de aplicación a bonos, obligaciones y pagarés de empresa, o emitidos por otras entidades, admitidos a cotización en mercados activos.

Si la empresa aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, también se incluirán en esta categoría los bonos, obligaciones y otros valores representativos de deuda admitidos a cotización, siempre que no se clasifiquen como activos financieros mantenidos para negociar.

2. Si existiese evidencia objetiva de una pérdida por deterioro del valor en activos valorados a coste amortizado, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados.

3. Los flujos de efectivo futuros estimados de un instrumento de deuda son todos los importes, principal e intereses, que la empresa estima que obtendrá durante la vida del instrumento. En su estimación se considerará toda la información relevante que esté disponible en la fecha de formulación de las cuentas anuales, que proporcione datos sobre la posibilidad de cobro futuro de los flujos de efectivo contractuales.

Cuando los instrumentos cuenten con garantías reales, se incluirán los flujos que se obtendrían de su realización, menos el importe de los costes necesarios para su obtención y posterior venta, con independencia de la probabilidad de la ejecución de la garantía.

4. En el cálculo del valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados se utilizará como tipo de actualización el tipo de interés efectivo original del activo financiero (es decir, el tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial), si su tipo contractual es fijo.

En los activos financieros a tipo de interés variable, se tomará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales.

5. Cuando se renegocien o modifiquen las condiciones de los instrumentos de deuda a causa de dificultades financieras del deudor, se utilizará el tipo de interés efectivo antes de la modificación del contrato.

6. En el supuesto de que el deudor fuese declarado en concurso de acreedores, la empresa continuará reconociendo los correspondientes intereses, y, en su caso, contabilizará el oportuno deterioro hasta que se llegue a una solución de convenio o se declare la apertura de la fase de liquidación.

7. El descuento de los flujos de efectivo no es necesario realizarlo cuando su impacto cuantitativo no sea material. En particular, cuando el plazo previsto para el cobro de los flujos de efectivo sea igual o inferior a doce meses.

8. Para los instrumentos cotizados, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

9. Cuando la empresa estime el deterioro de valor de las operaciones comerciales de manera colectiva o global, se presumirá, salvo prueba en contrario, que deberá contar al cierre del ejercicio con un porcentaje de cobertura del 3% del importe total de los saldos con clientes, minorado, en su caso, en el importe recuperable de las garantías que se hubieran constituido a favor de la empresa. No se incluirán en la base de cálculo de la citada cobertura los saldos con las Administraciones públicas ni aquellos para los que se hubiera realizado un análisis individualizado del deterioro de valor.

10. La pérdida por deterioro así calculada se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

11. Si en periodos posteriores, el importe de la pérdida por deterioro del valor disminuyese, la pérdida por deterioro reconocida previamente será objeto de reversión. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero que exceda al coste amortizado que habría sido reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor. El importe de la reversión se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

1. Si existiese evidencia objetiva de que se ha incurrido en una pérdida por deterioro del valor en las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, obtenido a partir de cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, o bien;

b) mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

2. Para calcular el deterioro del valor de estas inversiones se aplicarán los criterios regulados en la norma tercera de esta Resolución, y las reglas que se recogen en los párrafos siguientes de este apartado 3.1.

3. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la empresa participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquier de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas individuales.

4. El método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto es útil en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquél se deduce que no hay deterioro.

Las plusvalías a considerar, en la medida en que el objetivo es estimar el importe recuperable de la inversión, también incluyen el fondo de comercio (que podría ser negativo), y cualquier otra plusvalía tácita existente en el momento en que se realiza la valoración, netas del efecto impositivo.

Cuando la moneda funcional de la empresa participada sea distinta del euro, para obtener el importe recuperable por el método indirecto, al patrimonio neto de la empresa participada, calculado de acuerdo con los criterios del Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo, y las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se les aplicará el tipo de cambio de cierre.

No obstante, si se tratase de empresas extranjeras que se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión, de acuerdo con los criterios incluidos sobre «Ajustes por altas tasas de inflación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

5. En el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Si la empresa participada acordase una reducción de capital para compensar pérdidas, y un simultáneo aumento de capital, el inversor no dará de baja la corrección valorativa que, en su caso, hubiera contabilizado, sin que proceda por tanto minorar el precio de adquisición de la inversión, salvo que la situación de la sociedad participada arroje dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, o cuando surja una diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación societaria.

7. Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3.2 Otros activos financieros valorados al coste.

1. En el caso de instrumentos de patrimonio que se valoren al coste, por no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, relativo a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

2. Las pérdidas por deterioro reconocidas en ejercicios anteriores no revertirán a efectos contables, salvo que la empresa aplique el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en cuyo caso, la reversión se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Adicionalmente, si la empresa aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se presumirá, salvo prueba en contrario, que el precio cotizado en un mercado activo es la mejor estimación del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio neto, distintas de las inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas. En particular, se aplicará este criterio a las inversiones en acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.

4. Deterioro del valor en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

1. Se valoran a valor razonable con cambios en el patrimonio neto los activos financieros incluidos en la categoría de disponibles para la venta que comprende, entre otros, salvo que corresponda su incorporación a otra categoría: las inversiones en instrumentos de patrimonio de otras empresas, tales como las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, además de los valores representativos de deuda tales como las obligaciones, bonos y pagarés de empresa, o emitidos por otras entidades, que coticen en un mercado activo y no cumplan los requisitos para incluirlos en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

2. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro, la corrección de valor para estos activos se calculará por diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

3. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable sobre el valor razonable y debe emplearse sin ajustar para valorar el valor razonable siempre que esté disponible.

§ 12 Normas de registro y valoración e información en la memoria del deterioro valor de los activos

4. Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, cuyo incremento de valor se contabilizará directamente en el patrimonio neto.

6. En consecuencia, para el caso de instrumentos de patrimonio, las pérdidas por deterioro originan un nuevo precio de adquisición del activo financiero que será el que habrá que tomar como referencia en el futuro para contabilizar, en su caso, una nueva pérdida por deterioro aplicando los criterios recogidos en esta norma.

5. Información a incluir en la memoria.

1. La información a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales y consolidadas se deberá suministrar por clases de activos financieros, para cuya determinación habrá que considerar la naturaleza de los mismos y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad, o la norma de registro y valoración sobre activos financieros del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, respectivamente.

2. La empresa informará de los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

3. Por cada clase de activos financieros, se informará de aquellos cuyo deterioro se haya determinado individualmente, incluyendo los factores que la empresa ha considerado en el cálculo de la corrección valorativa, y una conciliación de las variaciones en la cuenta correctora de valor durante el ejercicio.

4. Respecto a las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas se detallará información sobre el importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos.

Quinta. *Deterioro del valor de las existencias.*

1. Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. El valor neto realizable es el importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la empresa, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de producción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector.

3. Los bienes y servicios que hubieren sido objeto de un contrato de venta o prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes y

servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

4. De acuerdo con lo anterior, la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización.

Cuando proceda realizar una corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el valor en libros, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Sin embargo, cuando no se vaya a continuar con la fabricación del producto del que forman parte las materias primas o éstas no se vayan a utilizar en el proceso productivo, el valor neto realizable de las materias primas será el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, deduciendo los costes estimados de venta necesarios para llevarla a cabo, si este último importe fuese menor que el precio de reposición.

5. El análisis del deterioro se realizará por cada una de las categorías de existencias. En el caso de existencias de servicios se analizará el deterioro por cada uno de los servicios con precio de prestación independiente.

6. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la empresa.

7. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección valorativa será objeto de reversión reconociendo un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

8. En la memoria de las cuentas anuales individuales y consolidadas se precisarán los criterios de valoración seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de las existencias, así como el importe de dichas correcciones y, en su caso, de la reversión que se hubiere contabilizado. Asimismo, se desglosarán las circunstancias o eventos que hayan producido cada pérdida por deterioro o su reversión.

En aquellos casos en que el valor razonable de las existencias sea inferior al valor neto realizable, en la memoria se deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos importes.

Cuando el valor neto realizable sea inferior al valor razonable, la empresa contabilizará una pérdida por deterioro si el valor neto realizable es inferior al valor en libros de las existencias. En estos casos, en la memoria también deberá incluirse toda la información significativa sobre el criterio aplicado y las circunstancias que han motivado la corrección valorativa.

Sexta. *Entrada en vigor.*

La presente Resolución entrará en vigor el día 1 de enero de 2014 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

§ 13

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 256, de 25 de octubre de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-11162

I

La disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por su parte, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.»

El PGC establece, en su Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, y señala que cuando no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y,

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

En particular, la norma de registro y valoración (NRV) 23.^a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del PGC, establece que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Esto es, cuando los administradores de la sociedad o los responsables de la entidad sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederán a revelarlas en el apartado «Bases de presentación de las cuentas anuales» de la memoria. No obstante, como dispone el propio PGC, si las incertidumbres ponen de manifiesto que no existe una alternativa más realista que aceptar la quiebra del citado principio, en ese apartado se requiere que tal hecho sea objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

A tal efecto, y a modo enunciativo, a continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones de naturaleza financiera, operativa, legales o de otra índole que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la continuidad de la empresa y que los responsables de la empresa deben ponderar.

Financieros: Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo; préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación, o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo; indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores; flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos; ratios financieros clave desfavorables; pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo; atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos; incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores; incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo; cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado; e incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales, entre otros.

Operativos: Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades; salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución; pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales; dificultades laborales; escasez de suministros importantes; y aparición de un competidor de gran éxito, entre otros.

Legales o de otra índole: Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales; procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer; cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad; catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

El objeto de la presente Resolución es aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular las cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y normalizar con ello el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

A tal efecto, en el seno del ICAC se constituyó un grupo de trabajo con el encargo de elaborar un texto que sirviese de base para redactar la presente Resolución.

II

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en «liquidación».

Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

El alcance de la presente Resolución se limita a fijar el marco de información necesario, ante la quiebra del citado principio, para cumplir con la obligación de formular las cuentas anuales en los supuestos legales de liquidación, o inmediatamente antes de acordarse la disolución de la sociedad cuando los responsables de formular las cuentas anuales, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.

No obstante, a priori, las situaciones concretas en las que podría verse afectado el principio de empresa en funcionamiento no se limitan a los supuestos de liquidación societaria; en concreto, a título enunciativo podrían identificarse, entre otras, las siguientes:

– Debidas al titular jurídico: fusiones y escisiones, separación de socios, expulsión de socios, causa de disolución por situación de desequilibrio patrimonial, concurso de acreedores y disoluciones y liquidaciones.

– Debidas a la situación u objeto empresarial: reconversiones profundas, catástrofes, inactividades de hecho y sociedades de duración limitada.

Dejando al margen el supuesto de liquidación societaria, en los restantes supuestos debidos al titular jurídico, la empresa, como tal, continuará desarrollando su actividad bajo la misma u otra dirección por lo que no cabe hablar en sentido estricto de quiebra del citado principio; por su parte, las especialidades que pudieran plantear las situaciones debidas al objeto empresarial tienen normalmente una respuesta en el marco contable general, como es el caso de las empresas concesionarias o las encargadas de la organización de un evento singular, por lo que también quedan fuera del alcance de esta norma.

En definitiva, los escenarios de «liquidación» que se pueden presentar en la práctica, referidos a la sociedad de capital, son básicamente dos: aquellas situaciones en las que sin haberse acordado la disolución de la empresa, o la apertura de la liquidación en sede concursal, los administradores opinan que no procede seguir manteniendo la hipótesis de empresa en funcionamiento y, aquellos otros en que los citados hitos jurídicos se han producido (acompañados, en la mayoría de las ocasiones, del cese de la actividad empresarial) y, en consecuencia, surge la obligación legal de liquidar el patrimonio de la empresa, realizando el activo y pagando las deudas, para posteriormente, en su caso, repartir la cuota de liquidación resultante entre los socios.

En el primer supuesto, la obligación legal de formular cuentas anuales sigue vigente al cierre del ejercicio; la cuestión a resolver es cómo formular dichas cuentas.

En el segundo caso, el uso por la norma mercantil de expresiones como la obligación de elaborar «un estado anual de cuentas» o «los estados de la liquidación», ha suscitado un debate doctrinal sobre si, acordada la disolución o la apertura de la liquidación, cabe sostener a efectos mercantiles que subsiste la obligación de formular cuentas anuales en sentido estricto, o si por el contrario el deber de información en ese momento de la vida societaria, cercano a su final, se debería reconducir a mostrar una relación ordenada de los activos y pasivos de la sociedad y de las operaciones tendentes a su liquidación, con el detalle que fuese requerido por la norma mercantil para que un tercero pueda evaluar si las actuaciones que se van desarrollando se ajustan a las normas o reglas que tutelan ese proceso.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

En la actualidad, la respuesta a esta pregunta necesariamente tiene que venir precedida de un análisis de la regulación vigente sobre la liquidación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que a efectos expositivos se denominará liquidación «ordinaria», y de los artículos dedicados a esta misma materia en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), que para distinguirla de la anterior cabría denominarla como liquidación «concursal».

Así, los artículos 383 y 384 de la LSC establecen lo siguiente:

«Artículo 383. *Deber inicial de los liquidadores.*

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. *Operaciones sociales.*

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.»

Adicionalmente, el artículo 386 de la LSC dispone que:

«Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.»

Por su parte, el artículo 388.2 (en la redacción introducida por la Ley 25/2011, de 1 de agosto) establece:

«Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.»

A mayor abundamiento, el artículo 390.1 dispone que:

«Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.»

Por último, el artículo 396 de la LSC, expresa:

«Artículo 396. *Cancelación de los asientos registrales.*

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.
2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.
3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.»

El artículo 247 del Reglamento del Registro Mercantil relativo a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, se manifiesta en análogo sentido.

A la vista de la citada regulación mercantil, cabe concluir que una vez declarada la disolución, o acordada la apertura de la liquidación, y aunque ya no se sigan las operaciones habituales de la empresa (aquellas que conformaban su objeto social), deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Todas estas operaciones deben tener su reflejo en los libros de contabilidad, pues durante el período de liquidación no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, al margen de que se adecuen a los fines que se pretenden y que permita un seguimiento cronológico de sus operaciones (artículo 25.1 del Código de Comercio).

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán formularse, en su caso, los documentos a que hace referencia el artículo 388.2 indicado anteriormente, sin perjuicio del balance final de liquidación exigido por el artículo 390.1, que desde la perspectiva del

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

Derecho contable podrían calificarse de «extracontables» o ajenos a la regulación contenida en el PGC, que se limita a desarrollar las normas contables para formular las cuentas anuales, entendidas como una unidad, a pesar de que se haya consolidado en la práctica, por motivos de claridad, tomar como referencia el modelo normalizado de presentación del Plan para cumplimentar dichos balances.

Un análisis de la legislación concursal sobre la materia arroja una conclusión similar.

En este sentido, el artículo 147 de la LC señala que:

«Artículo 147. *Efectos generales. Remisión.*

Durante la fase de liquidación seguirán aplicándose las normas contenidas en el título III de esta Ley en cuanto no se opongan a las específicas del presente capítulo.»

Al amparo de esta remisión, es preciso traer a colación el artículo 46 de la LC, en cuya virtud:

«Artículo 46. Cuentas anuales del deudor.

1. En caso de intervención, subsistirá la obligación legal de los administradores de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, bajo la supervisión de los administradores concursales.

La administración concursal podrá autorizar a los administradores del deudor concursado que el cumplimiento de la obligación legal de formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a la declaración judicial de concurso se retrase al mes siguiente a la presentación del inventario y de la lista de acreedores. La aprobación de las cuentas deberá realizarse en los tres meses siguientes al vencimiento de dicha prórroga. De ello se dará cuenta al juez del concurso y, si la persona jurídica estuviera obligada a depositar las cuentas anuales, al Registro Mercantil en que figurase inscrita. Efectuada esta comunicación, el retraso del depósito de las cuentas no producirá el cierre de la hoja registral, si se cumplen los plazos para el depósito desde el vencimiento del citado plazo prorrogado de aprobación de las cuentas. En cada uno de los documentos que integran las cuentas anuales se hará mención de la causa legítima del retraso.

2. A petición fundada de la administración concursal, el juez del concurso podrá acordar la revocación del nombramiento del auditor de cuentas de la persona jurídica deudora y el nombramiento de otro para la verificación de las cuentas anuales.

3. En caso de suspensión, subsistirá la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, correspondiendo tales facultades a los administradores concursales.»

Por último, como regulación específica del citado Capítulo cabría mencionar lo dispuesto en el artículo 152:

«Artículo 152. Informes sobre la liquidación.

1. Cada tres meses, a contar de la apertura de la fase de liquidación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe sobre el estado de las operaciones, que detallará y cuantificará los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, con indicación de sus vencimientos. Este informe quedará de manifiesto en la oficina judicial.

El incumplimiento de esta obligación podrá determinar la responsabilidad prevista en los artículos 36 y 37.

2. Concluida la liquidación de los bienes y derechos del concursado y la tramitación de la sección de calificación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe final justificativo de las operaciones realizadas y razonará inexcusablemente que no existen acciones viables de reintegración de la masa activa ni de responsabilidad de terceros pendientes de ser ejercitadas ni otros bienes o derechos del concursado. No impedirá la conclusión que el deudor mantenga la propiedad de bienes legalmente inembargables o desprovistos de valor de mercado o cuyo coste de realización sería manifiestamente desproporcionado respecto de su previsible valor venal.

También incluirá una completa rendición de cuentas, conforme a lo dispuesto en esta Ley.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

3. Si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal. En caso contrario, el juez dictará auto declarando la conclusión del concurso por fin de la fase de liquidación.»

En este contexto, es decir, ante la obligación mercantil de formular cuentas anuales, la cuestión a resolver consiste en determinar si es posible fijar un marco de información financiera, cuyo cumplimiento, permita afirmar a los administradores de la sociedad que las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y más específicamente, si ese marco se sitúa dentro del PGC o extramuros del MCC.

III

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el apartado 3.º «Principios contables» del MCC, entre los que ocupan una posición central, el de empresa en funcionamiento y devengo:

«Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.»

Con la apertura de la liquidación o ante la evidencia de que dicho proceso se iniciará en el corto plazo, las obligaciones de los administradores o liquidadores son concluir las operaciones pendientes, realizar el activo, cancelar las deudas y repartir, en su caso, el patrimonio resultante entre los socios o propietarios.

De acuerdo con nuestra legislación mercantil, las cuentas anuales deben seguir mostrando la imagen fiel de estas operaciones en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa y, a tal efecto, el PGC aclara que la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas a la nueva situación.

A la vista de la normativa que se ha reproducido el Derecho mercantil español no se decanta por una ruptura del sistema de información contable una vez acordada la disolución. Por el contrario, sigue exigiendo la formulación de cuentas anuales y por ello parece razonable considerar que en la tarea de interpretar las normas contables a seguir también debería estar presente esa idea de «conservación de la norma jurídica» a partir de la cual se imponga una visión integradora y sistemática de nuestro Derecho contable y, en consecuencia, se limite en la medida de lo posible la aplicación de criterios diferentes a los «ordinarios».

Desde este enfoque, cuando los administradores formulen las cuentas anuales sin aplicar el principio de empresa en funcionamiento, la valoración de los activos y pasivos de la empresa y el registro de las operaciones de tráfico que, en su caso, hubiera que concluir seguirán rigiéndose, con carácter general, por el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del PGC o del PGC-PYMES (en adelante, marco general de información financiera), según proceda, así como las disposiciones particulares contenidas en la presente Resolución. Del mismo modo, los documentos que integran las cuentas anuales se redactarán con las normas recogidas a tal efecto en la tercera parte de los citados textos, y las precisiones que se realizan a continuación.

IV

El MCC de la empresa en liquidación no difiere del MCC incluido en el PGC, salvo en lo que respecta a la propia aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los criterios de valoración aplicables, sin perjuicio de las consecuencias que la situación de liquidación forzosa en que se encuentra la empresa pueda tener desde la perspectiva del reconocimiento de los activos y pasivos, por directa aplicación de las reglas generales.

En este sentido, la Norma segunda dispone que desde la perspectiva de las definiciones y criterios de reconocimiento incluidos en el MCC, determinados activos y pasivos propios de la situación de empresa en funcionamiento podrían no serlo bajo la situación de empresa en «liquidación» y, a la inversa, activos y pasivos propios o específicos de la situación de empresa en liquidación tal vez no lo serían o no podrían estar reflejados bajo el principio de empresa en funcionamiento.

Igualmente algunos activos y pasivos estarán valorados de una manera –esto es, bajo unos criterios de valoración concretos– y por un determinado importe bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero desde la perspectiva de la empresa en liquidación podrían estarlo bajo otros criterios.

En particular, en el grupo de trabajo se han debatido dos alternativas para la valoración de los activos. La primera defendía que el criterio general de valoración posterior del coste histórico menos correcciones por deterioro de valor y, en su caso, amortización acumulada, no es coherente con el objetivo que persigue la empresa en «liquidación», mediante la venta o disposición por otro medio de todo su patrimonio para obtener la liquidez necesaria con la que poder cancelar las deudas. En su lugar, quienes sostenían esta tesis opinaban que el objetivo de imagen fiel requiere valorar los activos por su valor de liquidación, entendido como aquel importe que la empresa podría obtener por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

La segunda alternativa se basaba en sostener la continuidad de los criterios de valoración recogidos en el marco general de información financiera, salvo el valor en uso que apela a un horizonte temporal, el curso normal del negocio, que se interrumpe, y la conveniencia de matizar el concepto de valor neto realizable o valor actual considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa. Y, en general, la necesidad de tomar el valor de liquidación de los activos como referente para calcular su importe recuperable a los efectos de comprobar el posible deterioro de valor.

Después de ponderar los argumentos a favor y en contra de cada una de estas soluciones, se ha decidido seguir el segundo enfoque, más en línea con la premisa de conservación de la norma «ordinaria» en que se apoya la Resolución. Por ello, cuando la continuidad de la empresa ya no es la hipótesis sobre la que se formulan las cuentas anuales, parece razonable considerar que, bajo la restricción que impone el binomio coste-beneficio de la información financiera, y el elevado nivel de incertidumbre que rodea el proceso de «liquidación», los activos que se venían valorando al coste menos correcciones de valor y, en su caso, amortizaciones, deberían pasar a valorarse por el menor importe entre su valor en libros y la mejor estimación de su valor de liquidación. Para calcular este importe la empresa deberá analizar el proceso bajo el cual se desarrolla el cese de actividad. Pues cierto es que, solo atendiendo a sus circunstancias, podrá determinarse cuál es el valor de liquidación a considerar.

En definitiva, para identificar el valor de liquidación la empresa debería partir del valor razonable del activo. Cuestión distinta pudiera ser el hecho de que una empresa en liquidación, en tanto la misma se vea en la tesitura de realizar sus activos de manera inminente, solo pudiera –ante situaciones de iliquidez del mercado en el que enajenar dichos activos– y en beneficio de sus acreedores, decidir la realización de los mismos en el marco de lo que se conoce como «transacción forzada», en cuyo caso, dicho valor diferiría de la definición de valor razonable contenida en el MCC.

En cualquier caso, el conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra se contabilizarán aplicando el principio de devengo sin que proceda por lo tanto el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación».

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

En sintonía con este planteamiento, en la Norma tercera de la Resolución se asume tal premisa, esto es, la continuidad del principio de devengo y la sustitución de las referencias al importe recuperable por el valor de liquidación en la valoración posterior de los activos.

Un aspecto ampliamente debatido ha sido el criterio de valoración de los pasivos. En sintonía con la tesis defendida para valorar los activos a valor de liquidación, se expusieron opiniones que defendían que cuando cesa la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el reconocimiento y valoración de los pasivos, incluidas las provisiones, puede verse condicionado por el riesgo de impago de la entidad, esto es, por la circunstancia de que la empresa carezca de recursos suficientes, una vez realizados todos los activos, para cancelar sus obligaciones.

Otros por el contrario opinaban que el riesgo de crédito de la entidad no debería afectar a los pasivos emitidos, en particular, a los pasivos financieros que traen causa de un contrato y se valoran a coste amortizado, cuyo valor de liquidación en la mayoría de los casos será muy difícil de estimar. Además, opinaban que la introducción del citado riesgo originaría un menoscabo en la imagen fiel de la entidad, ya que se estaría presentando una situación patrimonial saneada a pesar de no poder atender sus compromisos.

Adicionalmente, en el supuesto de que la insolvencia definitiva fuese un escenario probable, es decir, si existiese mayor posibilidad de que se produzca que de lo contrario, la quiebra del principio de empresa en funcionamiento originaría a su vez la ruptura del principio de devengo desde la perspectiva del reconocimiento de los gastos que, en aplicación de los principios «ordinarios» hubieran motivado el registro de un pasivo.

Después de ponderar los elementos a favor y en contra de las dos alternativas, la solución que finalmente se ha incorporado a la Resolución mantiene el tratamiento de los pasivos recogido en el marco general de información financiera, sin perjuicio de que el nuevo escenario pueda traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento de la correspondiente deuda o provisión.

De esta forma se considera cumplido el objetivo de imagen fiel del patrimonio en liquidación, al valorar el activo por el menor importe entre su valor en libros y su valor de liquidación, y el pasivo, con carácter general, por su coste amortizado, evitando que la ausencia de recursos para cancelar las obligaciones de la empresa interfiera en la valoración de las deudas, salvo que antes de aprobarse el balance final de la liquidación y la correspondiente extinción de la sociedad se produzca su cancelación en virtud de un acuerdo con los acreedores.

A partir de estos razonamientos, en la Norma tercera se explicitan los criterios de registro y valoración de los elementos patrimoniales y las operaciones de la empresa en «liquidación».

Otro aspecto analizado ha sido el tratamiento contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta y, en particular, si procedía mantener la vigencia de la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta» del marco general de información financiera, en cuyo caso, cuando se cumpliesen los requisitos en ella regulados los activos no corrientes (inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, así como las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) se reclasificarían al activo circulante como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Alternativamente, en la medida que el nuevo escenario, con carácter general, pone de manifiesto que la recuperación de estos activos, en especial la de los activos funcionales, se producirá mediante su venta u otra forma de disposición en lugar de por su uso continuado también se debatió si no sería más oportuno prescindir de la clasificación «corriente»-«no corriente» y presentar todos los activos por orden de liquidez.

La calificación de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta supuso una importante novedad en el nuevo Plan derivada del proceso de armonización con las normas internacionales. Para incluir un elemento del activo no corriente o un grupo enajenable de elementos patrimoniales en esta categoría, deben cumplirse una serie de requisitos enfocados a su disponibilidad inmediata y alta probabilidad de venta.

La principal consecuencia de esta clasificación es que dichos activos no se amortizan. En cuanto a su presentación, deben mostrarse en el balance dentro del activo corriente dado

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

que su valor en libros se prevé recuperar a través de su enajenación y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa. Adicionalmente, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, se debe incorporar determinada información dentro del margen de las operaciones discontinuadas, en relación con los grupos clasificados como mantenidos para la venta que constituyan una actividad interrumpida (en particular, grupos enajenables que constituyan una línea de negocio o un área geográfica significativa o empresas dependientes adquiridas con la finalidad de venderlas).

En definitiva, en el marco general de información financiera, cuando se mantiene la vigencia del principio de empresa en funcionamiento para el conjunto de la empresa, se regula de forma singular el tratamiento contable de un patrimonio en «liquidación» por el hecho diferencial que la situación descrita tiene para la imagen fiel del conjunto. Sin embargo, cuando la totalidad del patrimonio empresarial es el que se encuentra en «liquidación», y los administradores advierten de tal circunstancia en las propias bases de presentación de las cuentas, el planteamiento anterior debería decaer al convertirse en general el supuesto de hecho que la norma regula como singular.

Cuestión distinta es el criterio de valoración que establece la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», el cual sí se considera adecuado para el conjunto de los activos no corrientes de la empresa cuando la situación económica de «liquidación» sea la misma en uno y otro caso. Es decir, siempre que se cumplan los requisitos que la citada norma de registro y valoración establece. A tal efecto, el activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y su venta ha de ser altamente probable.

En materia de instrumentos financieros se analizó si la «liquidación» de la empresa hace necesario explicitar nuevos criterios contables, en la medida en que el destino de todos los activos financieros pasa a ser su enajenación o liquidación por otra vía, o si por el contrario, con los criterios del marco contable general se puede mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La conclusión final fue que el enfoque de la norma de registro y valoración en materia de activos financieros permitiría cumplir con el citado objetivo, en la medida que la causa de «liquidación» pudiese desencadenar los supuestos de hecho que la norma general prevé para reclasificar los activos financieros entre las diferentes carteras, reconocer una pérdida por deterioro o interrumpir la técnica de la contabilidad de coberturas que viniese aplicando la empresa.

Otro aspecto que ha sido estudiado durante los trabajos preparatorios de la presente Resolución es cómo afecta el escenario de «liquidación» al registro de las deudas valoradas a coste amortizado y, en particular, cómo afecta cuando una empresa es declarada en concurso de acreedores, y no solo cuando los administradores formulan las cuentas considerando que ya no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

La declaración de una empresa en situación de concurso de acreedores, en los términos regulados en la LC, inicia un procedimiento judicial encaminado a la búsqueda de un acuerdo con los acreedores, ante la imposibilidad del deudor de cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.

El artículo 44 de la LC señala que la declaración de concurso no interrumpe la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor, y, en lógica consecuencia, el artículo 46 establece que declarado el concurso, subsistirá la obligación de formular y auditar las cuentas anuales. Por ello, el inicio del procedimiento judicial no implica la quiebra de los principios y criterios ordinarios del marco general de información financiera. Es decir, declarado el concurso, salvo prueba en contrario, se mantiene la plena vigencia del principio de empresa en funcionamiento y devengo.

La declaración de concurso, a diferencia de la apertura de la fase de liquidación, no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos. Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica, dicha declaración normalmente vendrá precedida de un deterioro en la situación financiera del deudor que originará el vencimiento anticipado de las deudas, si así lo estipulase el contrato, y el devengo de los correspondientes intereses moratorios. De

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

concurrir este presupuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

La consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC n.º 76, de diciembre de 2008, recoge la interpretación de este Instituto sobre la contabilización de un convenio de acreedores, señalando que desde una perspectiva estrictamente contable, la modificación en las condiciones de la deuda (básicamente en lo que respecta a tipo de interés, importe a reembolsar y plazo de vencimiento) acordadas entre aquellos y el deudor requiere analizar el carácter sustancial o no del cambio y, en el primer caso, reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable y dar de baja el antiguo contabilizando, por diferencia, el correspondiente ingreso. A mayor abundamiento cabe precisar que para estimar el valor razonable de la deuda, la empresa debe descontar los flujos de efectivo acordados en el convenio, al tipo de interés incremental del deudor, siempre que este último pueda calcularse de manera fiable de acuerdo con lo dispuesto en el MCC. En caso contrario, la empresa deberá emplear el tipo de interés recogido en la sentencia de aprobación del Convenio.

La declaración judicial de concurso de acreedores trae consigo una modificación en la esfera de los derechos y obligaciones del deudor. En particular, ex artículo 59 de la LC, se suspende el devengo de los intereses sin perjuicio de las excepciones en él reguladas. No obstante, la citada suspensión tiene un alcance estrictamente procesal/concursal en beneficio del buen fin del procedimiento materializado en el logro de un acuerdo, el convenio, que a su vez origina una segunda modificación de las citadas condiciones, esta sí, con plenos efectos económicos, en lo que respecta al principal que resulta exigible y el plazo en que se hará efectivo su desembolso.

En consecuencia, al amparo del principio de empresa en funcionamiento y devengo, una vez declarado el concurso la empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado en los términos indicados en el marco general de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.

Cuando ya no resulte adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento las conclusiones que se han reproducido no varían, sin perjuicio de que para un supuesto concreto, como es la apertura de la liquidación concursal, en virtud del artículo 146 de la LC, se produzca el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones, o que el incumplimiento del convenio deba originar la desaparición de los efectos sobre las deudas y el reconocimiento del correspondiente pasivo. Del mismo modo, tampoco cesará el devengo de los intereses que procedan.

La quiebra del principio de empresa en funcionamiento también puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente y, en consecuencia, con carácter general, el reconocimiento de una provisión, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores de la empresa a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente.

De acuerdo con el marco general de información financiera, que en este punto no se ve modificado, la provisión se reconocerá por su valor actual, entendido como el importe de los flujos de efectivo a pagar en el «curso normal del negocio» actualizados a un tipo de descuento adecuado. A tal efecto, y, por ejemplo, respecto a la provisión por un litigio generalmente para estimar el importe de la provisión deberá seguir considerándose el horizonte temporal de conclusión del procedimiento pues el hecho de que la empresa esté en liquidación no es óbice para considerar que el proceso litigioso sigue su curso, y afectará a la sociedad en tanto su personalidad jurídica no se extinga.

En relación con los compromisos a largo plazo con el personal, éstos tienen generalmente su origen en i) un convenio colectivo, ii) acuerdos bilaterales entre empresario y trabajador o iii) práctica habitual (obligaciones implícitas).

Conforme a la normativa vigente, las entidades, a excepción de las compañías de seguros y las entidades de crédito, están sujetas a la obligación de exteriorizar sus compromisos a largo plazo con el personal. La exteriorización se puede instrumentar a través de una aportación a un plan de pensiones o de la contratación de un seguro colectivo de vida.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

En este sentido, la regulación vigente en materia de planes y fondos de pensiones establece que si bien los planes de pensiones terminarán por disolución del promotor del plan, se deberá respetar la garantía individualizada de las prestaciones causadas y prever la integración de los derechos consolidados de los partícipes, y en su caso de los derechos derivados de las prestaciones causadas que permanezcan en el plan, en otros planes de pensiones, por lo que no cabe reconocer baja alguna de la obligación reconocida en balance hasta que dicha circunstancia se produzca y tenga lugar la extinción del promotor.

No obstante, habitualmente en los convenios colectivos o acuerdos empresario-trabajador se detallan las condiciones que deben cumplir los trabajadores para la consolidación de los compromisos. Generalmente, prestaciones tales como los premios de permanencia no se consolidan si el trabajador termina su empleo sin cumplir el periodo de servicio requerido, mientras que determinados compromisos post-empleo permiten consolidar parcialmente la prestación, pese a no alcanzar el trabajador la edad de jubilación dentro de la empresa, mediante alguna fórmula de cálculo que toma en consideración su antigüedad en el momento de la interrupción de la relación laboral. La Norma tercera tiene en consideración estos supuestos a efectos de otorgar un adecuado tratamiento contable a estas operaciones.

Igualmente, la cercanía en el cese de la actividad puede traer consigo el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones que se reconocerán aplicando los criterios generales recogidos en la norma de registro y valoración sobre «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del marco general de información financiera. Esto es, contabilizando un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias y reconociendo por la diferencia un gasto en esta última.

Como se ha indicado más arriba, una cuestión central que deben analizar los responsables de la empresa, en aplicación de la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, son los eventos y circunstancias que suceden o se ponen de manifiesto después del cierre del ejercicio y que conecta con el propio alcance de la presente Resolución.

En este sentido, de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

A la vista de este criterio, cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que hayan surgido después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, las posibles situaciones a resolver en la práctica serían las siguientes.

Si una vez ponderados los factores causantes y mitigantes de la quiebra del citado principio, la dirección opina que procede aplicarlo, la empresa informará sobre dichos factores en la nota de la memoria relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre». En caso contrario, también se informará sobre estos hechos en el mismo apartado de la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación pero antes de la aprobación de las cuentas anuales, éstas se deberán reformular en el supuesto de que ya no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

De lo anterior no cabe inferir que se deba modificar el tratamiento general de los denominados «hechos posteriores». Por el contrario, estos hechos seguirán evaluándose tomando como fecha de cierre la que viniese aplicando la empresa en su periodificación contable ordinaria, y que con carácter general coincide con el 31 de diciembre de cada año.

La Norma cuarta de la Resolución se ocupa de los criterios a seguir para elaborar las cuentas anuales de la empresa en «liquidación». Continuando con el enfoque de

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

«conservación de la norma ordinaria», en primer lugar se aclara que las reglas en materia de presentación no se ven alteradas, dejando al margen las excepciones expresas que en ella se regulan.

Así, cuando se aplica el principio de empresa en funcionamiento, la clasificación de los activos y pasivos vinculados al ciclo normal de explotación, entre partidas corrientes y no corrientes, toma como referente el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Para clasificar los restantes activos y pasivos entre corrientes y no corrientes se toma el plazo de doce meses. Y, en particular, se clasifican como corrientes aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando la empresa siga la presente Resolución, el criterio que se ha expuesto seguirá rigiendo a pesar de que, cuando se interrumpa la actividad, ya no exista un ciclo normal de explotación. Frente al citado criterio, también se valoró como alternativa que los activos que los responsables de la empresa estimen liquidar en los próximos doce meses se mostrasen en el activo corriente, y del mismo modo los pasivos que se espere cancelar en el corto plazo luciesen en la parte corriente del pasivo. O, como se ha indicado más arriba, abandonar la presentación «corriente» y «no corriente» para mostrar todos los activos en función de su liquidez y los pasivos atendiendo al orden de prelación en el cobro por los acreedores.

Pues bien, sin perjuicio de que de «lege ferenda» cualquiera de las alternativas a la decisión que se ha tomado podrían considerarse adecuadas, finalmente se han descartado para evitar una regulación fragmentada de los criterios de presentación de la empresa española en función del marco de información financiera aplicable, con el consiguiente perjuicio para el análisis comparativo de la información depositada en los diferentes registros administrativos, empleando los modelos normalizados que se han aprobado a partir de las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera.

Otro aspecto analizado fue la vigencia del criterio de presentación en materia de operaciones interrumpidas. La solución que finalmente se ha seguido, amparada en un razonamiento similar al que ha justificado excepcionar el criterio de presentación de los activos no corrientes mantenidos para la venta, ha sido la de no considerar apropiado calificar los resultados originados por la liquidación del activo o los derivados de concluir las operaciones pendientes, como resultado de las operaciones interrumpidas, pues en estos casos, a pesar de que la realidad pone de manifiesto que la actividad ordinaria de la entidad consiste en la liquidación de su patrimonio, la presentación del resultado del conjunto de las operaciones tendentes a realizar ese objetivo en un solo saldo, neto del efecto impositivo, vaciaría de contenido informativo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Acerca del contenido de la memoria, los aspectos a considerar serían los siguientes. En primer lugar, tal y como ya se ha indicado, la referencia expresa en las bases de presentación a que las cuentas se han formulado aplicando la presente Resolución. Y, con carácter general, la necesidad de sistematizar el contenido de las diferentes notas a los criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales de la empresa en liquidación, circunstancia que trae consigo el carácter no obligatorio de la información que en el marco general de información financiera se solicita sobre los aspectos relacionados con el curso ordinario de los negocios (por ejemplo, el importe recuperable de los activos por referencia al valor en uso, entre otros).

También se debatió sobre la oportunidad de incorporar una nota adicional en la memoria sobre la marcha de la liquidación con el objetivo de mostrar el previsible resultado de la liquidación, para lo cual la empresa debería calcular la mejor estimación del valor de liquidación de los activos y pasivos, entendido este último como el valor razonable de los activos que la empresa estima entregar para cancelar sus deudas.

Finalmente, se ha considerado oportuno que la empresa informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos. Todo ello sin perjuicio de la información adicional que la

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

empresa pueda suministrar sobre la marcha de la liquidación o su previsible resultado en el «estado de la liquidación», o en el informe sobre el «estado de las operaciones», de acuerdo con la legislación mercantil.

La Norma quinta aborda las normas de formulación de las cuentas anuales de la empresa en liquidación. En este punto, al margen de recordar que en los supuestos de liquidación nuestro Derecho mercantil dispone que subsisten las obligaciones contables y, por lo tanto, también la obligación de consolidar para la sociedad dominante en «liquidación», para llegar a las conclusiones que se han recogido en la norma se ha tomado como punto de partida la consideración de las cuentas consolidadas como las cuentas de la entidad que informa, distinta por lo tanto de la situación jurídica particular que pudiera atravesar la sociedad dominante.

A partir de lo anterior, en la práctica, podrían plantearse las siguientes situaciones, entre otras:

Que alguna sociedad dependiente tuviese que aplicar en sus cuentas anuales individuales el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, u otro similar, en caso de sociedades radicadas en el extranjero, pero la entidad que informa mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este caso, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando el marco contable general, dentro del cual, como se ha indicado más arriba, las normas de consolidación aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dan una adecuada respuesta al patrimonio en «liquidación» a través de los criterios previstos para contabilizar las inversiones en sociedades mantenidas para la venta.

Que el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en cuyo caso, las cuentas anuales consolidadas elaboradas con los criterios aprobados en desarrollo del Código de Comercio se deberían elaborar aplicando el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas.

Que la sociedad dominante tuviese que aplicar la presente Resolución porque, por ejemplo, se hubiese acordado su liquidación, pero el grupo considerado en su conjunto aplica el principio de empresa en funcionamiento. En este último supuesto, las cuentas consolidadas de la entidad que informa se elaborarán siguiendo el marco contable general, a pesar de que en las cuentas individuales de la dominante se deba aplicar un marco distinto.

Por último, la Norma sexta establece que una vez que las cuentas anuales de la entidad se han formulado siguiendo la presente Resolución, en los ejercicios posteriores no se podrán formular sobre la base del principio de empresa en funcionamiento, excepto que dicho marco hubiera sido aplicado por error o salvo que excepcionalmente desaparezcan las circunstancias que motivaron su aplicación. La existencia de un error se corregirá de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre la materia del marco general de información financiera. En cuanto al cambio en las circunstancias, la Norma sexta, tomando como referencia por analogía la norma de registro y valoración en materia de «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», desarrolla los criterios a utilizar, ante dicha situación excepcional, en la transición a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Por todo lo anterior, y como consecuencia de la necesidad de desarrollar el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento**Primera.** *Objetivo y ámbito de aplicación.*

1. Esta Resolución desarrolla, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

2. En consecuencia, la presente Resolución es de aplicación obligatoria para todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las normas de adaptación de los citados textos (en adelante, marco general de información financiera), cuando se haya acordado la apertura de la liquidación o cuando los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.

3. Sin embargo, quedan fuera del alcance de la Resolución los siguientes supuestos:

a. Las sociedades de duración limitada, salvo que antes de que concluya su objeto social se acuerde la liquidación o no exista una alternativa más realista que hacerlo.

b. Las sociedades declaradas en concurso de acreedores, salvo que antes de la apertura de la fase de liquidación los responsables de formular las cuentas anuales determinen que no existe una alternativa más realista que liquidar la empresa.

c. Los supuestos de modificación estructural de las sociedades mercantiles.

d. Los casos de disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable de elementos, según se define este concepto en el Plan General de Contabilidad.

Segunda. *Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en «liquidación».*

1. La aplicación del marco de información financiera a la empresa en «liquidación» permite que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad en la situación indicada.

A tal efecto, se deberán aplicar el conjunto de requisitos, principios y criterios contables incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad que venía aplicando la empresa, salvo el principio de empresa en funcionamiento y, por derivada lógica, los efectos que esto produce.

2. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, la valoración de los elementos patrimoniales está dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante.

3. Por ello, considerando que en una liquidación forzada del patrimonio empresarial el horizonte temporal para recuperar los activos se reduce, será necesario corregir el valor o dar de baja los activos cuyo importe no se espere recuperar. Del mismo modo, el nuevo escenario puede traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento del correspondiente pasivo.

En particular, el criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios del valor neto realizable y valor actual, tal y como se definen estos conceptos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, deberán aplicarse considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa.

Por el contrario, sí que contribuye al objetivo de imagen fiel el valor de liquidación de los activos, entendido como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

4. En determinados casos, el valor de liquidación será equivalente al valor razonable menos los costes de venta. No obstante, puede ser habitual que el valor de liquidación difiera del valor razonable menos los costes de venta por la propia situación de transacción forzada a la que se enfrenta la empresa.

Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».

1. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, aplicará las normas de registro y valoración del marco general de información financiera, considerando las siguientes reglas especiales.

2. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta:

a. Los elementos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible no se amortizarán, cuando se cumplan los requisitos previstos para ello en el marco general de información financiera, sin perjuicio de la obligación de contabilizar la correspondiente corrección valorativa por deterioro.

En todo caso se deberá revisar la valoración inicial de los activos en función de los cambios en las estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación del activo que la empresa hubiera reconocido de acuerdo con el criterio establecido en el marco general de información financiera, o que procediese reconocer a la luz de las nuevas circunstancias.

b. Para determinar las correcciones de valor por deterioro de estos activos, el importe recuperable se calculará tomando como referencia su valor de liquidación o el valor de liquidación de la unidad generadora de efectivo de la que formasen parte.

No obstante, en primer lugar la empresa deberá evaluar si procede seguir manteniendo la agrupación de activos en unidades generadoras de efectivo o si por el contrario la situación de liquidación forzada en que se encuentra exige evaluar el importe recuperable elemento a elemento. Esta circunstancia podría originar la baja del fondo de comercio cuando resulte aplicable el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», salvo que la empresa estime liquidar todos los elementos que integran el negocio de forma conjunta.

c. Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para la valoración de los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta se aplicarán las reglas incluidas en las letras anteriores, y las previstas en los apartados siguientes. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor de liquidación. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el marco general de información financiera.

3. Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.

4. Deudas contabilizadas al coste amortizado:

a. La quiebra del principio de empresa en funcionamiento no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos, salvo cuando así lo estipulasen estos últimos. De concurrir este supuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

b. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de liquidación concursal, la apertura de la misma producirá el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones.

c. La empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado, en los términos indicados en el marco general de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.

5. Existencias. Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

6. Impuestos sobre beneficios. Cuando no resulte de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación.

En particular, el requisito de la probabilidad se entenderá cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar los activos, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para poder aplicar los activos.

7. Ingresos y gastos de las operaciones pendientes. El conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los ingresos, gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en el marco general de información financiera, sin que por lo tanto la cercanía en el cese de la actividad deba originar el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación», sin perjuicio de las provisiones que proceda reconocer de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

8. Provisiones y contingencias. La quiebra del principio de empresa en funcionamiento puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación se contabilizará de acuerdo con los criterios recogidos en el marco general de información financiera.

9. Subvenciones, donaciones y legados. Si la situación de «liquidación» origina el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones, la empresa reconocerá un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier diferencia entre ambos importes se contabilizará como un gasto de la explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

10. Retribuciones a largo plazo al personal. Cuando el compromiso a largo plazo con los trabajadores se instrumente a través de un plan de pensiones, la provisión que proceda reconocer al cierre de cada ejercicio de acuerdo con el marco general de información financiera lucirá en el balance hasta que no tenga lugar la extinción del promotor.

El resultado de una modificación en los compromisos a largo plazo asumidos con el personal, con motivo de la pérdida de derechos de los trabajadores tales como un premio o compensación por permanencia, se reconocerá de forma simultánea a la obligación que surja con aquellos a raíz de la «liquidación» de la empresa.

11. Hechos posteriores al cierre del ejercicio:

a. Si después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales se producen eventos o se dan condiciones que llevan a la dirección a opinar que no procede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.

b. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

c. Al margen de lo anterior, el tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre del ejercicio será el previsto en el marco general de información financiera.

Cuarta. *Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».*

1. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, aplicará las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera, considerando las siguientes precisiones y reglas especiales.

2. Formulación:

a. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

caso, o cuando acordada la disolución en un ejercicio o la apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de información que pudieran venir impuestas por la legislación mercantil.

La empresa en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, conservará la periodificación contable ordinaria. Es decir, cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre, prevista en la Ley o en los estatutos, que la existente antes de que se produjera el hecho o acuerdo de disolución. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha. El llamado «balance inicial» regulado en el artículo 383 de la Ley de Sociedades de Capital es un documento extracontable, como el propio «balance final de liquidación».

b. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario, los administradores o las personas sobre las que recaiga dicha obligación de acuerdo con la legislación mercantil. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser en su caso auditadas, aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con las normas generales. En cuanto a la supervisión o intervención de cuentas por los administradores concursales o por los interventores también se estará a lo previsto en la legislación mercantil.

3. Normas comunes. La aplicación del marco de información financiera aprobado por esta Resolución no origina la obligación de adaptar la información comparativa del ejercicio anterior.

4. Balance. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera, salvo los previstos en materia de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. Por lo tanto, los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se reclasificarán al activo corriente.

5. Cuenta de pérdidas y ganancias. No serán de aplicación los criterios sobre «operaciones interrumpidas».

6. Estado de cambios en el patrimonio neto. La elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera.

7. Estado de flujos de efectivo. Los flujos de efectivo que se produzcan durante la liquidación de la empresa se mostrarán de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera. En consecuencia, la liquidación de los activos relacionados con las actividades que constituían la principal fuente de ingresos de la empresa, lucirán como flujos de las operaciones de explotación, y las operaciones de liquidación de los activos no corrientes mantenidos para la venta como flujos procedentes de las operaciones de inversión.

8. Memoria:

a. El modelo de memoria se ajustará al contenido previsto en el marco general de información financiera. No obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, a la vista del escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa, no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

b. En la nota relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre», se informará de los eventos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.

c. En la nota relativa a la «Comparación de la información», se indicará que la información del ejercicio no es comparable con la del ejercicio precedente por haberse cambiado de marco de información financiera.

d. El epígrafe de la memoria relativo a la aplicación de resultados se ajustará a las reglas aplicables a la liquidación y división del patrimonio social con respeto a la prohibición legal de realizar distribuciones a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos.

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

e. Por último se incluirá una nota sobre la marcha de la liquidación en la que se informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos.

9. Cifra anual de negocios. El importe neto de la cifra anual de negocios se seguirá determinando con los criterios generales, sin que por lo tanto formen parte de este concepto los resultados originados por las operaciones de liquidación del activo no corriente.

10. Partes vinculadas. En su caso, las informaciones que se solicitan en relación con los administradores de la empresa deberán entenderse referidas a las personas sobre las que recaiga la obligación de formular cuentas anuales de acuerdo con la legislación mercantil.

Quinta. *Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».*

1. Cuando la sociedad dominante de un grupo de sociedades presente sus cuentas anuales aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, también subsistirá, en su caso, la obligación de formular cuentas anuales consolidadas salvo que resultasen de aplicación los supuestos de dispensa regulados en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo del Código de Comercio.

2. Cuando alguna sociedad dependiente, multigrupo o asociada presente sus cuentas anuales aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, subsiste la obligación de consolidar dicha sociedad aplicando el método o procedimiento que proceda en aplicación del marco general de información financiera, salvo que la sociedad dominante haya perdido el control de la dependiente, o ya no ejerza un control conjunto o influencia significativa, respectivamente, en cuyo caso estas sociedades quedarán excluidas de la consolidación.

Se presumirá que se ha producido esta circunstancia en las sociedades declaradas en concurso de acreedores si antes de la fecha de cierre se ha dictado un auto judicial de «suspensión de facultades de administración y disposición».

Las sociedades excluidas de la consolidación lucirán en las cuentas anuales consolidadas por el importe resultante de aplicar los criterios para valorar la inversión en las cuentas anuales individuales de la sociedad obligada a consolidar.

3. En aquellos casos en los que no se haya perdido el control de la sociedad dependiente, y para el caso de sociedades multigrupo y asociadas en «liquidación», las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando los criterios recogidos en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo de los criterios incluidos en el Código de Comercio, siempre que la entidad que informa en su conjunto mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

4. No obstante, cuando el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando los métodos y procedimientos incluidos en las citadas Normas y los criterios de valoración y presentación recogidos en la presente Resolución.

Sexta. *Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.*

1. Cuando una sociedad haya formulado sus cuentas anuales siguiendo la presente Resolución y, excepcionalmente, en un ejercicio posterior las circunstancias que motivaron la aplicación de este marco hubieran desaparecido, con efectos desde el inicio del ejercicio se aplicará retroactivamente el correspondiente marco general de información financiera.

Cuando sea impracticable determinar la valoración para algún activo o pasivo, se tomará como coste atribuido el valor en libros que tuvieran al inicio del ejercicio en que resulte de aplicación nuevamente el principio de empresa en funcionamiento.

2. Las variaciones de valor que se produzcan con motivo del cese en la aplicación de las normas de registro y valoración de la empresa en liquidación se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en los epígrafes que por su naturaleza correspondan,

§ 13 Información financiera cuando no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento

excepto cuando afecten a partidas que por aplicación del marco general de información financiera deban ser cargadas o abonadas directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente a éste.

3. No serán objeto de adaptación las cifras comparativas en las cuentas anuales del primer ejercicio en que resulte nuevamente de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

§ 14

Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 97, de 23 de abril de 2015
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2015-4394

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración para la determinación del coste de producción.

A tal efecto, la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la Disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa: «El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores».

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario establecer una norma que aclare los criterios que, con carácter general, deben ser tenidos en cuenta para llevar a cabo esta valoración, partiendo de lo establecido en el PGC y en la Resolución de 9 de mayo de 2000,

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

de este Instituto, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

En concreto, en la Primera Parte del PGC, Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), y en la Segunda Parte, Normas de Registro y Valoración (NRV), se hace referencia al coste de producción como criterio de valoración de elementos patrimoniales, tal y como se desarrolla a continuación:

MCC apartado 6 Criterios de valoración:

«1. Coste histórico o coste:

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.
(...)

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas (...).»

NRV 2.^a Inmovilizado material:

«1. Valoración inicial:

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción (...).

1.2 Coste de producción:

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes.

También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.»

NRV 3.^a Normas particulares sobre inmovilizado material:

«En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

(...)

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.»

NRV 10.^a Existencias:

«1. Valoración inicial:

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material (...).

1.2 Coste de producción:

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.»

En consecuencia, de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC, los rasgos o características que delimitan el modelo para determinar el coste de producción son los siguientes: el coste se cuantifica a partir de un modelo de costes reales completos incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto; el reparto de los costes indirectos de producción se debe realizar según el nivel de utilización de la capacidad normal de producción de la empresa; y, no se incluyen los costes de inactividad o subactividad de la empresa respecto al ejercicio (o ejercicios) de fabricación, elaboración o construcción.

Por otro lado, en el marco del PGC de 1990, con ocasión de determinadas adaptaciones sectoriales, se han ido recogiendo normas específicas en las que se alude al coste de producción aplicable a los sectores de actividad a que van dirigidas dichas adaptaciones; entre otras, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras, aprobadas por Orden de 27 de enero de 1993 del Ministerio de Economía y Hacienda, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector Vitivinícola, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía de 11 de mayo de 2001.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de dicho real decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades de Capital y en el propio PGC. Por lo tanto, en virtud de esta Disposición cabe concluir que las empresas que venían aplicando las adaptaciones sectoriales del PGC de 1990, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, están obligadas a seguir el nuevo PGC, sin perjuicio de que puedan seguir considerando los criterios incluidos en las adaptaciones como un adecuado referente interpretativo en todo aquello que no se oponga al nuevo PGC o sus disposiciones de desarrollo.

Además, recientemente se ha publicado 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 y la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

intangible. Ambas inciden también en determinados aspectos relacionados con el coste de producción.

Sobre la base de todo lo expuesto, se deduce la necesidad de delimitar y establecer los criterios para cuantificar el coste de producción, mediante el desarrollo de las referidas normas de registro y valoración del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios para determinar el coste de producción incluidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del PGC y en las resoluciones y consultas emitidas por este Instituto.

II

La Resolución se divide en quince normas:

Primera. Ámbito de aplicación.

Segunda. Coste de producción.

Tercera. Costes directos de producción.

Cuarta. Costes indirectos de producción.

Quinta. Producción conjunta.

Sexta. Mermas en los procesos productivos.

Séptima. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.

Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa.

Novena. Gastos financieros.

Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

Undécima. Métodos de valoración de las existencias.

Duodécima. Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Decimotercera. Normas particulares.

Decimocuarta. Información a incluir en la memoria.

Decimoquinta. Entrada en vigor.

La Norma Primera regula el ámbito de aplicación. Se aclara que la Resolución es un desarrollo del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

Desde un punto de vista objetivo, se establece que será aplicable para la determinación del coste de producción de las existencias, entendiéndose como tales, tanto los bienes producidos como los servicios prestados por la empresa. Asimismo, también será de aplicación para la determinación del coste de producción de los elementos del inmovilizado, aunque en este caso habrá que tener en cuenta las necesarias adaptaciones terminológicas de acuerdo con la naturaleza del activo a construir. En consecuencia, la presente Resolución debe entenderse aplicable tanto a existencias como a inmovilizados, sin perjuicio de las referencias explícitas realizadas en la Norma Novena al inmovilizado en curso y a las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de funcionamiento, a los efectos de regular la imputación de gastos financieros en el coste de producción de estos activos.

Si se compara el ámbito de aplicación con la regulación internacional, se aprecia que en la Norma Internacional de Contabilidad 2 Existencias adoptada por la Unión Europea (en adelante, NIC-UE 2) se excluyen de su alcance a los productos agrícolas y forestales, minerales, y a los intermediarios de materias primas cotizadas, si miden sus inventarios a valor razonable. En la norma española no cabe hacer dichas exclusiones y, en consecuencia, todos estos productos deberán valorarse al coste histórico, bien porque hasta el momento no se ha considerado oportuno extender el valor razonable a los productos biológicos, o bien porque la vigente redacción del artículo 38.bis del Código de Comercio impide aplicar el criterio del valor razonable a las existencias de los intermediarios de materias primas cotizadas.

La Norma Segunda se dedica a la definición del coste de producción, para cuyo cálculo se deberán tener en cuenta los costes directamente imputables al producto (materias primas y consumibles, mano de obra directa, etcétera), así como la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

A la hora de apreciar si el activo está en condiciones operativas se requiere juicio, como para cualquier otra estimación realizada por los responsables de elaborar las cuentas anuales. Este análisis deberá efectuarse con objetividad, sin que por lo tanto quepa justificar diferentes fechas en las que activos, con características económicas homogéneas, están en condiciones operativas, ni retrasar las consecuencias contables que de ello se derivarían en base a pruebas pendientes de realizar, si fuesen irrelevantes para la función o destino que va a cumplir el activo; esto es, en relación con el inmovilizado, para identificar cuando el activo está en condiciones de entrada en funcionamiento, y respecto a las existencias para apreciar si el activo está en condiciones de ser transmitido a terceros.

No obstante, dado que por ejemplo valorar la efectiva puesta en condiciones de funcionamiento (plena o regular) de un elemento del inmovilizado puede no ser del todo evidente en determinados casos, desde una perspectiva económica racional cabría presumir tal circunstancia, salvo prueba en contrario, cuando los ingresos generados en el periodo de pruebas excedan el importe de los gastos devengados, incluida la propia amortización «teórica» del activo en que se hubiera incurrido desde la fecha en que se inicia la generación de ingresos.

Del mismo modo, en esta Norma se aclara que cuando los factores de producción se adquieran a título gratuito, mediante permuta, total o parcial, o como una aportación de capital no dineraria, se aplicarán los criterios regulados 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.

En este punto, tal vez convendría aclarar cuál es el alcance del criterio recogido en la NRV 14.^a 1 cuando se afirma que no se reconocerán ingresos en las permutas de bienes o servicios de la misma naturaleza y valor.

Las permutas de bienes o servicios destinados al tráfico no difieren en sustancia de las permutas en las que se adquiere un elemento del inmovilizado. Son operaciones en las que como medio de pago el cliente entrega un activo no monetario. Es más, si el elemento adquirido es un inmovilizado y el entregado el producto que comercializa o elabora la empresa, en el registro de la operación concurrirían dos normas aplicables, las previstas para la adquisición de un inmovilizado a título de permuta y para la entrega del producto de la empresa a cambio de un inmovilizado.

En tal caso, parece razonable presumir que la permuta deba calificarse como comercial desde la perspectiva del negocio adquisitivo (incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa), y que la entrega del producto lleve aparejada el reconocimiento de un ingreso como importe neto de la cifra de negocios.

En lo que respecta a la valoración del inmovilizado y el ingreso, partiendo de la premisa básica de que las transacciones no monetarias, al igual que las monetarias, se deben realizar en términos de equivalencia económica, podría concluirse que la elección de uno u otro valor razonable, el recibido o el entregado, en última instancia vendrá condicionada por cuál de los dos satisfaga mejor el requisito de fiabilidad que deben cumplir las cuentas anuales.

A la hora de abordar las permutas de existencias, de servicios a cambio de existencias, o de servicios por servicios, la cuestión debatida fue la valoración de estos intercambios y si además cabría imponer algún límite al reconocimiento de ingresos en aplicación de la NRV 14.^a. Pues bien, la opinión mayoritaria fue la de considerar esta regla como una cautela al reconocimiento de ingresos como importe neto de la cifra de negocios cuando en la transacción no se apreciase un intercambio económico con sustancia comercial, esto es, la entrega del producto al cliente final.

En aplicación de este criterio, y en línea con anteriores interpretaciones de este Instituto, las permutas de elementos homogéneos (por ejemplo, las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores), no cabrían reputarse en sentido estricto como transacciones que lleven al reconocimiento de un ingreso (como importe neto de la cifra de negocios), sino más bien como una mera colaboración entre dos empresas con el objetivo de ser más eficaces en su labor comercial o fin último, consistente en la entrega del producto

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

a sus respectivos clientes. En tal caso, en la valoración del elemento recibido se aplicarán los criterios previstos para las permutas no comerciales.

Por otro lado, cuando la empresa externaliza de manera parcial o total su proceso productivo, sin perder el control de las existencias o productos en curso (por ejemplo, en las denominadas operaciones de maquila), tampoco cabe reconocer ingresos por la transferencia, ni gastos por la entrega posterior, sino el servicio recibido por la empresa que realiza la transformación. Si adicionalmente esta última retiene parte de la producción a cambio del servicio prestado, la conclusión no varía. En tal caso, el servicio recibido se valorará aplicando los criterios previstos para las permutas comerciales.

En la Norma Segunda también se precisa que el coste estándar podrá ser utilizado por la empresa para determinar el coste de los productos siempre que el resultado de aplicarlo no difiera del coste real de producción, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa establecido en el MCC.

A tal efecto los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Si las condiciones varían de forma significativa, la empresa deberá revisar sus estimaciones iniciales.

Otra novedad de esta Norma es la incorporación del método de los minoristas. Tanto la NIC-UE 2 como el documento de AECA sobre el particular (Documento n.º 8 «Existencias», elaborado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA), expresan que el método de los minoristas podría ser de uso recomendable en el sector comercial al por menor, para la valoración de las existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan con mucha frecuencia, que tienen márgenes similares, y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes.

Sea como fuere, sería conveniente advertir que este método no constituye en sentido estricto una forma de estimar el coste de producción, sino más bien un procedimiento para estimar el valor en libros de las mercaderías al cierre del ejercicio. Por ello, una vez obtenido el citado valor la empresa deberá contabilizar, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro si el importe recuperable de las existencias resultase inferior a su valor en libros.

En las Normas Tercera y Cuarta se pasa a definir los conceptos de costes directos e indirectos; la diferencia existente entre ambos radica en que los costes directos son los consumos de factores inherentes o que deben ser asignados, considerando el principio de importancia relativa, a un producto o a varios productos concretos ya que es clara la relación existente entre el elemento de coste y el producto o productos a los que se incorpora, mientras que en los costes indirectos esta relación no es clara por lo que se necesitan unos criterios de distribución para su imputación al producto. En todo caso, es preciso diferenciar entre costes directos y proporcionales porque puede haber costes directos progresivos o regresivos, según el nivel de producción a realizar.

Además, con objeto de aclarar posibles dudas, parece conveniente referirse a ciertas cuestiones que presentan particularidades en cuanto a la asignación de los costes, por ejemplo:

a) Los gastos por correcciones valorativas por deterioro de elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto, no se tomarán en consideración a efectos de determinar el coste de producción.

b) También hay que considerar los elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto que se hayan financiado mediante una subvención; en este caso, los costes asignados derivados de dicho elemento no se minorarán en el importe imputable a dicha subvención, salvaguardando así el hecho de que, con carácter general, la forma de financiar un bien no afecte a su precio de adquisición o coste de producción sin perjuicio del criterio sobre activación de gastos financieros.

c) Por último, en relación con estos aspectos, el coste de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de los elementos del inmovilizado empleados en el proceso productivo deberá ser tenido en cuenta para la determinación del coste de producción, en la medida que se pondrá de manifiesto a lo largo de su vida útil.

El apartado 2 de la Norma Cuarta desarrolla los criterios racionales que deben aplicarse para la imputación de los costes indirectos, regulando los aspectos mínimos que garantizan

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

la aplicación racional de la distribución de los costes indirectos, tomando en consideración lo siguiente:

a) Se deben diferenciar los distintos ámbitos que constituyen la actividad de la empresa y que suceden al aprovisionamiento previo, es decir, fabricación, administración, comercialización, etcétera.

b) Resultarán imputables los costes indirectos que correspondan al ámbito de producción, construcción o fabricación. A este respecto, es conveniente aclarar que los costes de administración, en la medida que sean específicos de un determinado proceso de fabricación deberán asignarse al coste de producción, sin perjuicio de lo dispuesto para los gastos generales de administración o dirección, los cuales, en ningún caso formarán parte del coste de producción, tal y como establece la Norma Octava de la presente Resolución.

c) En relación con la diferenciación de los costes, generalizada por la doctrina, entre costes fijos –aquellos que permanecen inalterados con el volumen de producción– y costes variables –los que están correlacionados con el volumen de producción–, conviene señalar que, la posible diversidad en cuanto a la conceptualización de unos y otros debido a que el grado de variabilidad de los costes debe ser considerado con respecto a un determinado nivel de actividad productiva y para un período de tiempo concreto, junto con la existencia de costes mixtos (semivariantes o semifijos y escalonados), ha determinado que se haya prescindido de esta diferenciación en la presente Resolución, excepto en lo relativo a los costes de inactividad o subactividad.

d) Por lo que respecta a los costes de subactividad hay que resaltar que no forman parte del coste de producción, en cumplimiento de lo dispuesto en el PGC que establece como requisito para imputar los costes indirectos que los mismos se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. La medición de la subactividad requiere un planteamiento previo de los costes en que incurre una empresa por encima de la capacidad productiva utilizada; esto es, la subactividad recogerá aquellos costes incurridos por una empresa por la infrautilización de su capacidad productiva prevista como normal, por lo que deben ser imputados al resultado del ejercicio. Y todo ello, sin perjuicio de que, en el caso de que la subactividad se prolongase en el tiempo, dicha circunstancia deberá ser tenida en cuenta a efectos de realizar, en su caso, las oportunas correcciones valorativas de los elementos patrimoniales afectados.

La Norma define los costes de subactividad a partir de los costes indirectos fijos, es decir, aquellos que no varían a corto plazo con el nivel de producción, estableciendo que a los mismos se les deberá aplicar la proporción entre la actividad real y la capacidad normal de producción, entendida como aquella que se daría en condiciones adecuadas en términos económicos racionales; definición teórica que requerirá los correspondientes juicios de valor por parte del personal directivo de la empresa, de la que constituye una referencia adecuada la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

Respecto a aquellas situaciones en las que se produzca por encima de la capacidad normal de producción en ningún caso se aplicarán mayores costes indirectos fijos de los efectivamente incurridos de forma que nunca se valoren los activos producidos por encima del coste, ya que la Norma se refiere únicamente a los costes de subactividad, es decir, a los casos en que la producción es menor que la capacidad normal de los medios de producción.

Como novedad cabe referir que en el apartado cuatro de la Norma Cuarta se incorpora, en determinadas circunstancias, el tratamiento de los gastos de investigación como costes del producto. En principio, los gastos de investigación no son costes incurridos en la fase de elaboración, fabricación o construcción del activo y por lo tanto, en una interpretación literal del PGC no deberían formar parte del coste de producción.

No obstante, en una interpretación «amplia» del concepto de coste del producto tal vez cabría sostener que la amortización de los gastos de investigación es un coste indirecto de producción en la medida que tenga una relación directa con el proceso productivo. Por el contrario los gastos de investigación y desarrollo contabilizados como gastos del periodo no formarían parte del coste de producción.

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

De acuerdo con este criterio, sin perjuicio de que los gastos de investigación guardan mayor relación con los costes de la producción futura que con la presente, no es menos cierto que su calificación como coste del producto es coherente con un enfoque «amplio» del concepto de coste de producción entendido como coste del «ciclo del producto». A tal efecto, esto es, para poder apreciar esta idea de proyección económica futura, en la Resolución se condiciona la calificación como coste del producto a que los gastos de investigación hayan sido previamente activados y objeto de amortización.

Por último, es importante tener presente que los costes de producción deben ser imputados al producto hasta que éste se encuentre terminado, esto es, hasta que esté en condiciones de ser destinado al consumo final o a su utilización por otras empresas.

En la Norma Quinta Producción conjunta se establecen criterios para la imputación de los costes conjuntos a dos o más productos obtenidos simultáneamente en el proceso productivo. Para ello se indica que la distribución de estos costes conjuntos se realice, en la generalidad de los casos, con la orientación de que sean lo más paralelos o proporcionales a su valor neto realizable. En este sentido, es necesario precisar que cuando por razones de gestión se lleve a cabo una producción común, en la medida que se trata de una decisión de la empresa, el coste de producción deberá cuantificarse de acuerdo con los criterios generales.

En esta Norma también se prevén los casos en los que en el proceso productivo se obtienen de forma adicional subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperables, definiéndose los mismos y regulándose su valoración. Como novedad respecto a la anterior Resolución del año 2000, se añade el caso en que los residuos tengan valor neto realizable negativo, estableciéndose que el coste separable del residuo se sumará al coste del producto principal.

Las mermas, es decir, las pérdidas de carácter irreversible derivadas de la naturaleza de la actividad productiva en sentido amplio (desde su incorporación a la empresa hasta su salida), aparecen recogidas en la Norma Sexta, asumiéndose como criterio racional para su consideración contable, el momento en que se produzcan, formando parte del coste de producción las originadas durante el proceso de fabricación, mientras que, por el contrario, las mermas que se produzcan en los productos terminados no forman parte del coste de producción del producto y se reflejarán como una pérdida del ejercicio en que tengan lugar. En el caso de que se produzcan pérdidas de carácter excepcional, éstas se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con dicha naturaleza.

En la Norma Séptima se regula el tratamiento de los gastos de comercialización y los gastos posteriores a la venta del producto, indicando que no forman parte del coste de producción en la medida que se trata de costes que no se corresponden con el período de fabricación.

Por su parte, la Norma Octava se dedica a los gastos generales de administración o dirección estableciendo, como regla general, que tampoco formarán parte del coste de producción, sin perjuicio de lo indicado para los costes de administración específicos del ámbito de fabricación.

A la hora de enjuiciar la aplicación práctica de este criterio, se han analizado diferentes escenarios:

a) En primer lugar, aquellas empresas cuyo objeto social exclusivo sea la construcción de un activo. En tal caso, la mayoría de los gastos de administración incurridos en el periodo de construcción previsiblemente formen parte del coste del activo en la medida en que la principal actividad desarrollada por la empresa es la construcción del citado bien y, por lo tanto, la actividad específica de producción centraliza el consumo de la mayoría de los recursos que se destinan a los gastos de administración. Sin embargo, de ello no cabe concluir que todos los gastos de administración incurridos por la empresa en ese periodo deban incorporarse al valor del activo como un mayor coste.

b) En segundo lugar, el supuesto en que la empresa construye un activo para su posterior explotación, en el que se debería aplicar el mismo criterio durante la fase de construcción.

c) En tercer lugar, el caso en que una empresa en un determinado momento o intervalo de tiempo acometiese un aumento en su capacidad (por ejemplo, crecimiento interno de su dimensión o modificación de sus instalaciones, expansión territorial de sus oficinas o lugares

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

comerciales), y, al mismo tiempo, incurriese por ello en gastos de administración adicionales por tal motivo que, siguiendo un razonamiento similar al expuesto para los dos escenarios anteriores, podrían cumplir la definición de coste del activo en construcción. Otra cosa sería cómo buscar o identificar un mecanismo de segregación adecuado con la finalidad de aislar los dos componentes que integrarían los gastos de administración; esto es, los que se deberían contabilizar en el resultado del periodo y los gastos a reconocer como mayor coste del activo.

d) Por último, el supuesto más habitual en la práctica que sería el relacionado con el coste de producción de las existencias, a los efectos de concluir qué parte de los costes generales de administración, si los hubiere, podrían calificarse como específicos. Pues bien, sin negar que los desembolsos realizados por tal concepto incrementan parcialmente el valor añadido del producto, en este supuesto, tal vez lo más oportuno sea contabilizar los citados gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias por la dificultad de identificar qué importe concreto debe reconocerse como coste y qué otro como gasto del periodo, así como por la escasa repercusión que ello tendría en el supuesto de que el volumen de producción y venta de la empresa se mantuviese constante.

En la Norma Novena de esta Resolución se desarrolla la incorporación de los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso y de las existencias de ciclo largo en curso, esto es, aquellas existencias cuyo proceso de fabricación sea superior a un año, sin tener en cuenta las interrupciones, en desarrollo del tratamiento previsto en el PGC y en línea con la metodología prevista en la NIC-UE 23 Costes por intereses.

La calificación del factor capital-tiempo como coste de producción, esto es, la calificación como coste del producto de la remuneración del capital empleado en el proceso de producción, ha sido una cuestión ampliamente debatida por la doctrina, existiendo argumentos a favor y en contra de dicha calificación.

Así, algunos sostienen que resulta evidente que el uso del capital-tiempo representa un factor de coste que, con independencia de la naturaleza jurídica de la fuente de financiación debería integrarse en el coste de producción como un ingrediente más de éste. En este sentido, aunque la magnitud del coste de producción del activo en construcción o elaboración fuese superior al importe de las fuentes de financiación ajena de la empresa, opinan que la porción del activo financiado con capital propio también justificaría el devengo de un componente del coste de producción, solo que al no implicar un devengo explícito de interés a pagar a los prestamistas debería reconocerse como un ingreso implícito de capital financiero por parte de la empresa. Este ingreso podría contabilizarse como una minoración de los intereses devengados por la financiación ajena imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias. En todo caso, después de considerar el factor capital-tiempo, el coste del activo no podría ser superior a su importe recuperable.

Por el contrario, otros sostienen que la forma de financiar la construcción, fabricación o elaboración de un activo no debería afectar al coste de producción. En primer lugar, porque el capital propio no supone un coste explícito (gastos financieros) y por lo tanto no cabría calificarlo como factor del coste real y, en última instancia porque quienes defienden esta tesis opinan que el coste de la financiación ajena es un coste o retribución de la deuda más que un factor del coste de producción del activo. De seguirse este enfoque, se evitaría que el valor en libros del producto en construcción, fabricación o elaboración se configurase como una variable dependiente y proporcional al nivel de endeudamiento de la empresa, a mayor endeudamiento mayor valor de los activos, y se conseguiría una mayor comparabilidad de la información financiera.

A la vista de estos argumentos, la norma española adopta una posición intermedia y en este sentido el PGC aprobado en el año 2007 dispone que en los activos que necesiten un periodo de tiempo significativo (superior a un año) para estar en condiciones de cumplir con la función que les es propia, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros (esto es, la remuneración expresa o real y no implícita del capital empleado) que se hayan devengado hasta esa fecha (entrada en funcionamiento para el inmovilizado o en condiciones de ser enajenadas para las existencias) y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

En desarrollo del PGC, en la Norma Novena se regulan los siguientes aspectos:

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

a) Se identifican los gastos financieros activables como aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa, tanto específicos como genéricos, para el desarrollo de su actividad.

b) Se aclara que los activos «aptos» para capitalizar los gastos financieros devengados son las existencias de ciclo largo y el inmovilizado en construcción cuando el plazo de puesta en condiciones de funcionamiento supere el año, en ambos casos, minorados por el importe de las subvenciones, donaciones o legados recibidos para su financiación. Esto es, a diferencia de la financiación específica con fondos propios, que no minorra el coste del activo, en el supuesto de recibir una subvención para financiar la adquisición de un elemento patrimonial, la subvención será la primera financiación específica a considerar, si bien a coste cero. Si la subvención, a su vez, trae causa de un préstamo subvencionado el gasto financiero del préstamo será el incremental o tipo de interés de mercado.

c) Se revisa el criterio establecido en el pasado para identificar los gastos financieros activables, en lo que respecta al tratamiento de los fondos propios. La modificación obedece a la búsqueda del máximo nivel de convergencia con las NIC-UE en todos aquellos tratamientos contables que se consideren adecuados desde la perspectiva del objetivo de imagen fiel. En este punto es preciso advertir que la forma de considerar la financiación afecta a la construcción o fabricación del activo, esto es, la prelación a la hora de identificar las fuentes que financian el activo, ha sido tradicionalmente una mera convención contable influida en su planteamiento en mayor o menor medida por el planteamiento general que ha presidido el debate sobre el factor capital tiempo como coste del producto.

Por ello, como se indica, el cambio que ahora se introduce en la metodología simplemente obedece a la búsqueda de una mayor armonización con la propia convención incluida en la norma internacional de referencia.

d) En la activación de gastos financieros en terrenos, se revisa la doctrina de este Instituto sobre el concepto de «actuaciones necesarias».

e) Se deberá suspender la capitalización de los gastos financieros durante las interrupciones que se produzcan en el proceso de fabricación o construcción, en los términos que se precisan en la Norma. Sin embargo, a diferencia del criterio mantenido hasta la fecha, se ha considerado oportuno revisar el tratamiento de la activación de gastos financieros en los terrenos y solares equiparando el plazo de activación al previsto para la construcción de la edificación, por considerar que será en ese momento, a la finalización de la construcción, cuando el activo, en su conjunto, esté en condiciones de poder generar ingresos.

Sin perjuicio de lo anterior, y de lo expresado en la letra d), en todo caso es preciso advertir que la regla para activar gastos financieros no puede interpretarse como un proceso automático de acumulación de costes en el valor del activo en construcción, sino como el proceso lógico de incorporar el coste de un factor de producción, el capital-tiempo, en función de las circunstancias que en condiciones de normalidad serían requeridas para que se produzca la transformación del activo, esto es, aquellas que se darían en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

f) Por último se recogen en la Resolución las interpretaciones de este Instituto sobre otros aspectos relacionados con esta materia, como por ejemplo, el criterio a seguir para mostrar en la cuenta de pérdidas y ganancias la activación de los gastos financieros y qué tratamiento procede cuando las fuentes ajenas de financiación hayan sido transitoriamente invertidas y, en consecuencia, generen ingresos.

Respecto a esta cuestión, en sintonía con lo previsto en la norma internacional de referencia, es preciso aclarar el criterio publicado por este Instituto cuando parte de los fondos obtenidos para financiar la construcción de un activo se colocan temporalmente en cuentas restringidas (que generan una rentabilidad) a la espera de aplicar los fondos a la inversión. Pues bien, en tal caso, se considera que el coste neto producido (gastos menos ingresos financieros) es el indicador del coste amortizado real de la deuda ya que los depósitos están siempre vinculados a cubrir futuros pagos de la inversión.

g) La activación de gastos financieros en los activos en construcción, fabricación o elaboración, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, puede presentar, entre otras, las siguientes particularidades.

El tratamiento de los gastos financieros incorporados como mayor coste de las existencias de una sociedad inmobiliaria originados por la financiación percibida de su

sociedad dominante, cuando dichas existencias no se han realizado frente a terceros ajenos al grupo, permaneciendo en la sociedad inmobiliaria, implica que dado que el gasto financiero se incorpora en las cuentas individuales como mayor valor de un activo (existencias de inmuebles), en las cuentas anuales consolidadas deberá eliminarse el resultado producido en la transacción (en este caso por el importe de los ingresos financieros devengados). De manera simultánea se corregirá el valor contable de las existencias por dicho importe, hasta que este resultado se realice frente a terceros (con carácter general, cuando se enajenen a terceros las existencias) o cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo.

Por otro lado, es habitual que algunos grupos utilicen sistemas centralizados para gestionar su tesorería (contrato de «cash pooling»). Si en virtud de estos acuerdos se centraliza en una sociedad del grupo la tesorería del conjunto de las sociedades que lo integran, mediante el otorgamiento de créditos y débitos recíprocos entre las filiales y la matriz (si esta última actúa como «centralizadora») o una sociedad o sucursal creada ad hoc para esta finalidad, las consecuencias contables de estas estructuras, en cuentas anuales individuales y consolidadas serían las siguientes: i) en las cuentas anuales individuales, la cesión de recursos y, en su caso, prestación de servicios entre las sociedades del grupo en todo caso debería estar remunerada en términos de valor razonable, y, ii) en las cuentas consolidadas se deberían eliminar los créditos, débitos, ingresos y gastos financieros recíprocos.

Finalmente, cuando el valor en libros de un activo en construcción supera el importe de la financiación específica, el tipo medio de la financiación genérica puede diferir en las cuentas anuales individuales y consolidadas. Si la diferencia es significativa, cabrían dos posibles soluciones en función de los antecedentes y circunstancias del caso: i) considerar que la financiación genérica de la empresa que mantiene el activo en su balance, desde la perspectiva del grupo, debería calificarse como financiación específica y, en consecuencia, no modificar los cálculos realizados a nivel individual, o, ii) alternativamente, exigir recalcular el tipo medio ponderado efectivo de la financiación genérica del grupo como entidad que informa e introducir el correspondiente ajuste. Salvo mejor evidencia de lo contrario, se considera que la primera de las soluciones propuestas permite en la mayoría de los casos alcanzar el objetivo de imagen fiel.

Con el objetivo de recoger estos criterios, en la Norma primera, apartado 2 de la RICAC se ha indicado que la Resolución será obligatoria: «... tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como en la elaboración de las cuentas consolidadas. En tal caso, los criterios incluidos en la presente Resolución se aplicarán teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable o entidad que informa».

h) De acuerdo con la Norma Decimoquinta de la Resolución, las empresas que venían activando carga financiera seguirán el nuevo criterio para los gastos financieros devengados a partir del 1 de enero de 2015, sin que por lo tanto quepa una aplicación a la carta de los criterios sobre esta materia declarados en vigor hasta la fecha (por no oponerse a los recogidos en el PGC), y de los que ahora se aprueban en sustitución de aquellos.

La Norma Décima trata las diferencias de cambio en moneda extranjera. A diferencia de su antecedente, el PGC 2007 no establece ninguna regulación expresa sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio desde la perspectiva del coste de producción. Por lo tanto, en principio, parece que solo cabría considerarlas como tales, coste del activo, en la medida que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la financiación, en línea con lo previsto en la norma internacional de referencia. Sin embargo, no es menos cierto que el vigente PGC 2007 tampoco prohíbe de manera expresa el tratamiento sobre esta materia regulado en el PGC 1990.

Cuando la empresa se endeuda en una moneda extranjera el coste de la financiación tiene dos componentes: el gasto por intereses (esto es, el contravalor en moneda funcional de los gastos financieros devengados en aplicación del coste amortizado al pasivo en moneda extranjera) y las diferencias de cambio asociadas a la cancelación de la deuda (incluida la deuda por intereses). Además, al cierre del ejercicio, surgirá una nueva diferencia de cambio, al contabilizar a tipo de cambio de cierre el pasivo en moneda extranjera que luzca en el balance de la empresa.

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

A la hora de analizar si ambos componentes (o qué parte de cada uno) deben ser calificados como gastos financieros, a los efectos de capitalizar dicha carga financiera como mayor valor de un activo en construcción o fabricación, se han debatido varios enfoques.

En primer lugar, considerar que todos los gastos devengados durante el ejercicio, en concepto de intereses y diferencias de cambio, constituyen un ajuste al tipo de interés y, en consecuencia, son susceptibles de capitalizar como coste de producción. Quienes sostienen este enfoque, de forma mayoritaria también afirman que si las diferencias de cambio fuesen positivas y por un importe superior al gasto financiero, el exceso se reconocería como un ajuste al coste del activo.

La segunda solución debatida fue limitar el gasto financiero activable en moneda extranjera (en concepto de intereses y diferencias de cambio) al gasto por intereses en que se hubiera incurrido si la empresa hubiera optado por endeudarse en moneda funcional.

Por último también cabría sostener que cuando la empresa opta por endeudarse en moneda extranjera el coste financiero de la operación tiene dos componentes que no cabe disociar, el gasto financiero en sentido estricto y la diferencia de cambio. Para reflejar la imagen fiel de la operación, en teoría, el tipo de interés efectivo debería calcularse en moneda funcional a partir del tipo de cambio de contado existente en cada cierre. Pues bien, ese tipo de interés efectivo teórico para cada ejercicio podría ser tomado como límite a los efectos de considerar la diferencia de cambio susceptible de calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación.

Después de ponderar los argumentos a favor y en contra de cada alternativa, en la RICAC se ha incluido una solución mixta en función del carácter específico o genérico de la deuda en moneda extranjera. Así, cuando la empresa adquiera (construya o fabrique) un activo en moneda extranjera, la incorporación al balance se debe realizar a su contravalor en moneda funcional y tipo de cambio de contado. En este supuesto, puede ser habitual que la empresa financie el activo en moneda extranjera con el objetivo de asociar el riesgo de tipo de cambio del activo al riesgo de tipo de cambio de la financiación específica.

En tal caso, se considera que la solución que mejor reflejaría la imagen fiel sería vincular el coste del activo, hasta la fecha de entrada en funcionamiento, con el riesgo de tipo de cambio de la deuda, lo que desde el punto de vista de la cuestión debatida, en esencia, llevaría a calificar la diferencia de cambio no tanto como un ajuste al tipo de interés de la deuda sino más bien como un ajuste al precio de adquisición del activo y, en consecuencia, seguir la solución vigente en el PGC de 1990 con algunas precisiones. Así se ha recogido, de manera autónoma, en la Norma Décima de la Resolución sin que ello implique un cambio en la naturaleza financiera de la diferencia de cambio por lo que a este factor del coste también le resultarán aplicables las mismas limitaciones previstas en la Norma Novena para los gastos financieros (inicio, interrupción y cese).

Por el contrario, si en la operación no se aprecia esa vinculación económica entre activo y financiación, en aras de preservar la diferencia entre el coste del activo y el coste de la deuda, se ha considerado que lo más oportuno es calificar la diferencia de cambio como un ajuste en sentido estricto al tipo de interés de la operación, y tomar como límite de la diferencia de cambio a capitalizar el coste en que se hubiese incurrido si la empresa hubiera optado por financiarse en moneda funcional.

En la Norma Undécima, dedicada a los métodos de valoración de existencias, aparecen cambios de más entidad porque en el PGC en vigor sólo se admiten dos métodos de valoración: el coste medio ponderado, como método prioritario, y el FIFO. Además se desarrolla el contenido del apartado 1.3. Métodos de asignación de valor de la NRV 10.^a Existencias del PGC en los siguientes términos:

a) De conformidad con la norma internacional de referencia se definen los métodos de asignación de valor, el coste medio ponderado y el FIFO, sin perjuicio de la obligatoria aplicación del principio de uniformidad. En tal sentido, es preciso aclarar que la diferente ubicación geográfica o las diferencias fiscales no serán suficientes para justificar la aplicación de diferentes métodos de asignación de valor.

b) Se concreta el momento temporal de aplicación de los métodos de ordenación de entradas y salidas de existencias.

c) Se recuerda que las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución.

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

d) La incorporación al inventario de la empresa de las existencias procedentes de devoluciones de ventas, se realizará por el precio de adquisición o coste de producción que les corresponda a dichas existencias, de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado. No obstante, en el caso de que el valor neto realizable fuera menor que el precio de adquisición o coste de producción, se aclara que será preciso aplicar las reglas generales sobre el deterioro de valor de los activos.

e) Los «rappels» por compras o descuentos por volumen y otros descuentos y similares originados por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, se imputarán directamente como menor valor de las existencias a las que correspondan. En el caso de que una parte de estas existencias hayan sido enajenadas o dadas de baja, los «rappels» se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor consumo de existencias. En definitiva, únicamente en la medida en que estos «rappels» y descuentos puedan ser imputados razonablemente a un conjunto definido de compras, conocido al cierre del ejercicio, se considerarán menor valor de aquellas existencias a las que fueran imputables y en proporción al descuento concedido.

De acuerdo con lo indicado, los «rappels» por compras o descuentos por volumen y otros descuentos y similares originados por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, al cierre del ejercicio, se contabilizarán:

e.1. Como menor valor de aquellas existencias a las que fueran imputables y en proporción al descuento concedido, o

e.2. Si las existencias han sido enajenadas o dadas de baja, como un menor consumo de existencias.

Cuando el «rappel» se reciba en el ejercicio siguiente se aplicará este mismo criterio y el impacto que resulte del descuento recibido se contabilizará aplicando los criterios generales en materia de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

f) En cualquier caso, el criterio utilizado para la valoración de existencias será mantenido uniformemente en el tiempo y deberá aplicarse de forma sistemática al conjunto de las existencias de la empresa, de acuerdo con el principio de uniformidad; en caso de cambio de criterio contable se atenderá a lo previsto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad.

La Norma Duodécima aclara los criterios aplicables para calcular el coste de las existencias en la prestación de servicios. De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción (de un activo de naturaleza tangible o intangible) o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

A la vista de esta definición, sobre el alcance concreto de las existencias de servicios, cabe realizar las siguientes observaciones.

El Plan General de Contabilidad, en la norma de registro y valoración sobre existencias establece:

«1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios:

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.»

Por su parte, la norma sobre reconocimiento y valoración de ingresos por prestación de servicios dispone como regla general que, cuando el resultado de la transacción que implique una prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, se reconocerán los ingresos considerando el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Cuando dicha estimación no fuera posible, los ingresos por prestación de servicios solo se contabilizarán en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

En la Norma Decimotercera se han recogido y matizado, en función de su compatibilidad con el PGC, diversos criterios emitidos por este Instituto a través de consultas y varios

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

preceptos especiales sobre el coste de producción, incluidos en las adaptaciones sectoriales aprobadas antes del 1 de enero de 2008.

Así, por ejemplo, respecto a los costes de adjudicación de contratos en las empresas constructoras este Instituto considera que para poder activar los gastos a los que se hace referencia en la Norma Decimotercera apartado 1.1.b) sería necesario que se cumplieran los siguientes requisitos:

a) Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato en cuestión y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión de la correspondiente licitación y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa.

b) Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

c) Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.

En relación con las empresas constructoras también se recuerda que en el marco del nuevo PGC ya no resulta de aplicación el denominado «método de contrato cumplido», según se estableció en la consulta 2 del BOICAC n.º 78. En la adaptación sectorial aplicable a estas empresas, y al objeto de contabilizar los efectos derivados de la aplicación de ese método, se desglosaban una serie de cuentas clasificadas en el subgrupo 34, denominado «obras en curso», donde se recogía el coste de «unidades de obra que se encuentran en formación o ejecución parcial al cierre del ejercicio y que no se han computado como ventas o cifra de negocios».

Por lo tanto al haberse suprimido dicho método, el impacto de las obras en ejecución parcial que no se han reconocido como ventas, no es una discusión propia del coste de producción de las existencias, sino de las reglas sobre reconocimiento de ingresos conforme al grado de avance. En aplicación de dicho método las posibles diferencias entre el grado de ejecución de las obras y el reconocimiento de ingresos, no se refleja en cuentas de existencias, sino en cuentas de clientes o acreedores, en concreto en las cuentas «Clientes obra ejecutada pendiente de certificar» (434) o «Clientes obra certificada por anticipado» (439).

En consecuencia, cabría afirmar que en el contexto de los criterios de reconocimiento de ingresos para los contratos de construcción, las existencias se ciñen a determinadas partidas como materiales o gastos anticipados de obra que se consumen como gasto a medida que se presta el servicio, pero en ningún caso englobarían los conceptos que cubría el denominado «método del contrato cumplido».

Se ha incluido la Norma Decimocuarta sobre la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales. En la anterior Resolución se encontraban diseminados por las distintas normas los requisitos de información a incluir en la memoria, optándose en la presente por recopilar dichos requerimientos en una norma específica. Se añaden además nuevos requisitos en sintonía con las Normas Internacionales de Contabilidad, como la referida a los gastos financieros capitalizados y el tipo medio ponderado de interés.

En la Resolución del coste de producción del año 2000 se incluía una norma relativa a las correcciones de valor de las existencias. En la presente Resolución se ha obviado este tema por estar ya recogido en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Por último, se ha incluido una Norma Decimoquinta sobre la entrada en vigor de la Resolución, que amparada en su naturaleza de norma jurídica con capacidad de modificar el régimen jurídico en vigor, aclare que los criterios en ella regulados que modifican de forma expresa los aprobados por la Resolución del año 2000 serán aplicables de manera homogénea y sin efectos retroactivos a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. Por lo tanto no cabe una aplicación a la carta por parte de las empresas de los criterios declarados en vigor hasta la fecha, por no oponerse a los criterios del PGC, y de los que ahora se aprueban en sustitución de los anteriores.

Todo ello, sin perjuicio de que los criterios que ahora se publican puedan tomarse antes de ese momento como un adecuado referente para calcular el coste de producción, en la

medida que no supongan un cambio respecto al tratamiento contable regulado de forma expresa hasta la fecha.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC referidas a la determinación del coste de producción, y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN

Primera. *Ámbito de aplicación.*

1. Esta Resolución desarrolla los criterios de determinación del coste de producción, regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. En consecuencia, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente, la presente Resolución es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar dichas normas, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como en la elaboración de las cuentas consolidadas. En tal caso, los criterios incluidos en la presente Resolución se aplicarán teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable o entidad que informa.

3. La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para la determinación del coste de los productos –bienes y servicios– comprendidos en las existencias, que sean o hayan sido fabricados o elaborados por la entidad.

4. También es aplicable, con las necesarias adaptaciones terminológicas, para la determinación del coste del inmovilizado, material o intangible, fabricado o construido por la entidad, en todo o en parte.

Segunda. *Coste de producción.*

1. El coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable.

2. Cuando los factores de producción se adquieran a título gratuito, mediante permuta, total o parcial, o como una aportación de capital no dineraria, se aplicarán los criterios regulados 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.

3. En todo caso, formarán parte del coste de producción del inmovilizado:

a) Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.

Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

b) Los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

4. Sin perjuicio de lo anterior, el coste estándar podrá ser utilizado por la empresa para determinar el coste de los productos siempre que el resultado de aplicarlo no difiera del coste de producción definido en el apartado 1 de esta norma, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa.

A tal efecto los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Si las condiciones varían de forma significativa, la empresa deberá revisar sus estimaciones iniciales.

5. El método de los minoristas también podrá aplicarse pero sometido a la misma condición que se ha indicado para poder aplicar el método estándar. En este método, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo un porcentaje apropiado de margen bruto. El citado porcentaje tendría en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original; a menudo puede ser recomendable utilizar un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Tercera. Costes directos de producción.

Los costes directamente imputables, o costes directos, son aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia empresa.

Cuarta. Costes indirectos de producción.

1. Los costes indirectamente imputables, o costes indirectos, son aquellos costes que se derivan de recursos que se consumen en la producción, fabricación o construcción de uno o varios productos, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución previamente definidos.

2. La distribución de los costes indirectos entre los diferentes productos responderá a unos criterios de imputación razonables, para lo que se tendrá en cuenta, al menos, lo siguiente:

a) Se identificarán de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de fabricación de la empresa, incluidos, en su caso, los de control de calidad, así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. Estos costes indirectos, se imputarán como mayor importe del coste del producto, salvo los costes de subactividad.

b) Los costes de inactividad o subactividad son aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la capacidad normal de producción. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

3. La amortización del inmovilizado material implicado en el proceso productivo no se verá reducida en el importe que resulte de la imputación de subvenciones obtenidas en su adquisición.

4. Se incluirán como costes indirectos de producción la amortización de los gastos de investigación que tengan relación directa con el proceso productivo en cuestión. Por el contrario, los gastos de investigación contabilizados como gastos del periodo no formarán parte del coste de producción.

5. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de distribución de los costes indirectos se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

elección de un criterio. En caso de modificación de los criterios de distribución será de aplicación la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones del Plan General de Contabilidad.

6. La asignación e imputación de costes a los productos se realizará hasta que dichos productos estén terminados, es decir, cuando se hallen en condiciones de ser destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Quinta. Producción conjunta.

1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.

2. Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto realizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales.

Si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera un valor neto realizable negativo, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se sumará al coste del producto o productos principales.

3. A efectos de esta norma, tendrán la consideración de:

- a) Subproductos: los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.
- b) Residuos, desechos o desperdicios: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.
- c) Materiales recuperados: los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.

Sexta. Mermas en los procesos productivos.

1. Formarán parte del coste de producción del producto las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.

2. Las mermas de los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.

3. Las indemnizaciones obtenidas por siniestros acaecidos en los inventarios no se deducirán del coste de producción, contabilizándose como ingresos del periodo de forma paralela, con carácter general, al reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro.

Séptima. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.

1. Los gastos de comercialización son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos.

2. Los gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción del producto.

3. Las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

4. Los gastos posteriores a la venta del producto por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, no formarán parte del coste de producción.

Octava. *Gastos generales de administración o dirección de empresa.*

1. Los gastos generales de administración o dirección son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción.

2. Los gastos generales de administración o dirección de empresa no formarán parte del coste de producción.

3. Sin embargo, los gastos específicos de administración o dirección en que incurre la empresa claramente relacionados con el proceso de construcción o fabricación del producto se incluirán en el cálculo del coste de producción.

4. Los gastos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, tampoco se calificarán como coste del producto.

Novena. *Gastos financieros.*

1. A los efectos de esta norma constituyen gastos financieros los devengados por la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad. Entre otros, se consideran gastos financieros, los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación, tanto específica como genérica, y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, distintas a las reguladas en la Norma Décima, en la medida en que se consideren un ajuste al tipo de interés de la operación.

Cuando la empresa utilice la técnica de la contabilidad de coberturas, para identificar los gastos financieros a capitalizar también se debe considerar el impacto del instrumento de cobertura.

2. Los gastos financieros se incorporarán como mayor valor de las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que se hayan devengado antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

También se incorporarán los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso que necesite un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, sin tener en cuenta las interrupciones, y siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado.

3. El valor contable de los activos «aptos» para capitalizar los gastos financieros se calculará como el promedio de los citados activos a lo largo del ejercicio, minorado en el importe de las subvenciones, donaciones y legados específicos que se hubieran recibido para su financiación.

4. La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.

La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

Si parte de dicha financiación ha generado ingresos, debe entenderse que durante su periodo de generación estos fondos no han sido aplicados a financiar el inmovilizado y, en consecuencia, dichos gastos no deberán ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos.

b) Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas se le asignará

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

Los gastos financieros devengados por la actualización de valor de las provisiones, en principio, no constituyen gastos financieros vinculados a la producción de un activo, salvo que de manera indubitada tuvieran que calificarse como tales.

c) Los gastos financieros a que se refiere la letra anterior se calcularán en función del tipo medio ponderado de interés, que se determinará de la siguiente forma:

c.1. Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se calculará el total de los gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio ponderado se obtendrá al relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.

c.2. La magnitud obtenida en el apartado anterior se aplicará a la parte de inversión en las existencias y del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones, excluidas las deudas comerciales.

El importe de los gastos financieros que la entidad capitalizará durante el ejercicio, no excederá del total de gastos financieros en que se haya incurrido durante ese mismo ejercicio.

5. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.

b) Se ha incurrido en gastos financieros susceptibles de capitalizar.

c) Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición.

6. La capitalización de los gastos financieros se suspenderá durante el plazo en que permanezcan interrumpidas las actividades relacionadas con la fabricación o construcción del bien, salvo que el cese de estas actividades venga impuesto por restricciones inherentes a su fabricación o construcción.

7. La capitalización de los gastos financieros cesará cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos o modificaciones menores.

Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, cesará la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte de dicho activo.

En particular, para el caso de terrenos y solares, la capitalización de los gastos financieros no cesará cuando estos queden disponibles para realizar la construcción, salvo que se produzca una interrupción de las actuaciones necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta.

8. La inclusión de los gastos financieros activados debe ubicarse en el resultado financiero. En este sentido, en la medida que los importes sean significativos, se creará una partida en el margen financiero con la denominación «Incorporación al activo de gastos financieros».

9. Los anticipos a largo plazo entregados a cuenta de adquisiciones futuras quedan fuera del alcance de esta norma y, por lo tanto, los gastos financieros relacionados con su financiación no se capitalizan.

Décima. *Diferencias de cambio en moneda extranjera.*

1. Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias, salvo que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera destinadas a la financiación específica del inmovilizado en curso o de las existencias de ciclo largo de fabricación en curso, se deberá incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para la construcción de un inmovilizado o la fabricación de existencias, concretos e identificados.

b) Que el período de construcción del inmovilizado o de fabricación de las existencias sea superior a doce meses.

c) Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento o que las existencias se encuentren en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

2. Los importes capitalizados tendrán la consideración de un elemento más del coste de producción del inmovilizado o de las existencias y, por tanto, estarán sujetos, en su caso, a amortización y corrección valorativa por deterioro.

Undécima. *Métodos de valoración de las existencias.*

1. El coste de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, y el de los bienes y servicios producidos para proyectos específicos, se determinará a través del método de identificación específica de sus costes individuales.

2. Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más aceptable para su gestión.

3. El método del coste medio ponderado determina el coste de cada unidad de producto a partir del promedio ponderado del coste de los productos similares, poseídos al principio del período, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el período. El método FIFO asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en las existencias finales serán los producidos o comprados más recientemente.

4. Con carácter general, la aplicación de los métodos indicados se realizará, durante el ejercicio económico, en cada momento en que tengan lugar las correspondientes entradas y salidas de existencias. No obstante, se admitirá la aplicación de dichos métodos cada cierto período de tiempo, siempre que resulte necesario para la gestión propia de la empresa y de tal forma que el final del último período considerado coincida con la fecha de cierre del ejercicio. En cualquier caso, se deberán aplicar de forma sistemática y uniforme al conjunto de existencias de la empresa.

5. A efectos de la valoración de existencias, las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución; en el caso de que no fuera viable identificar las existencias devueltas se imputarán como menor valor de las existencias que correspondan de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado por la empresa.

6. A efectos de la valoración de existencias, las procedentes de devoluciones de ventas se incorporarán por el precio de adquisición o coste de producción que les correspondió de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado.

7. Los «rappels» por compras, es decir, descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, así como otros descuentos originados, entre otras causas, por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, se imputarán directamente como menor valor de las existencias que los causaron; si una parte de esas existencias no se pudiera identificar, los «rappels» y otros descuentos y similares se imputarán como menor valor de las existencias identificadas en proporción al descuento que les sea imputable; el resto de los «rappels» por compras y otros

descuentos y similares se contabilizarán como un menor consumo minorando las compras del ejercicio.

8. De acuerdo con el principio de uniformidad contenido en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad, una vez adoptado un método de valoración de existencias deberá mantenerse uniformemente en el tiempo y aplicarse para el conjunto de existencias de la empresa que presenten similares características o naturaleza. No obstante, con carácter excepcional, se podrá cambiar el método de valoración de las existencias siempre que se haya producido una modificación de las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mejor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, que debe suministrar las cuentas anuales.

En este sentido, en los cambios de criterios contables en la valoración de existencias habrá que tener en cuenta la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad.

Duodécima. *Coste de las existencias en la prestación de servicios.*

1. Los criterios indicados en las normas anteriores resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

2. Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, en tanto no se haya reconocido el correspondiente ingreso conforme a lo establecido en la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad.

3. Estos costes se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costes de personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles.

La mano de obra y los demás costes relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el coste de las existencias. Los costes de las existencias por prestación de servicios tampoco incluirán márgenes de ganancias ni costes indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados.

Decimotercera. *Normas particulares.*

1. Empresas constructoras:

1.1 Los desembolsos incurridos en la adquisición de instalaciones generales y específicas, así como los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras se calificarán como existencias y contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Instalaciones generales y específicas: se imputarán durante el periodo a la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionadas. Esta imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.

b) Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras: los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, se valorarán por los realmente incurridos, hasta tanto no se conozca si el proyecto ha sido o no adjudicado. De no serlo, se imputarán a los resultados del ejercicio y, caso de serlo, se imputarán conforme a lo indicado en la letra a) anterior para instalaciones generales y específicas.

1.2 El método del contrato cumplido, regulado en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, no resulta aplicable. En su lugar, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestaciones de servicios del Plan General de Contabilidad, cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

2. Empresas inmobiliarias:

2.1 La distinción entre terrenos y solares se hará en cada caso según la legislación vigente. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

Formarán parte del precio de adquisición o coste de producción de las construcciones, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios de facultativos de proyecto y dirección de obras.

En las construcciones destinadas al uso propio o a la explotación en arrendamiento, deberá figurar por separado el valor del terreno o del solar, en el que se ha construido, y el de los edificios y otras construcciones.

En las construcciones contabilizadas en las existencias, una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido.

2.2 En la imputación de costes a las obras en curso deberán tenerse en cuenta las siguientes normas:

a) La imputación de costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras, sean lo más paralelos o proporcionales al valor de mercado o de realización de los mismos.

b) Los criterios de valoración o asignación de costes se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.

2.3 Los bienes recibidos por el cobro de créditos se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o por el valor razonable del bien recibido si éste fuese menor.

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos, sean bienes vendidos con anterioridad por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción, o en su caso, por el precio de adquisición, siempre que el importe obtenido por ello en caso de ser vendidos a terceros fuese, como mínimo, equivalente al citado valor.

2.4 Respecto a la activación de gastos financieros, se deberán seguir los criterios generales incluidos en la Norma Novena de la presente Resolución.

2.5 Los costes de indemnización a arrendatarios por rescindir un contrato se contabilizarán como un inmovilizado intangible (costes de adquisición del nuevo contrato), si los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar de manera indubitable, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos.

De acuerdo con lo indicado, la aplicación de este criterio solo se producirá si:

a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.

b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

2.6 Los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse en los inmuebles, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

2.7 Cuando se pacte la adquisición de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, el terreno o la parte del mismo que se incorpora al patrimonio de la empresa inmobiliaria se valorará por su valor razonable, o según el valor razonable de la obligación asociada a la entrega de la construcción futura cuando este valor fuera más fiable.

2.8 En relación con las existencias de edificios adquiridos o construidos para venta en multipropiedad, a los efectos de valorar las existencias finales, y por lo tanto calcular el

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

«coste de los edificios vendidos», el coste del edificio se imputará a las unidades o turnos fijos de aprovechamiento mínimos. Al realizar esta imputación se tendrá en cuenta:

a) Que existen días del año que por estar reservados a reparaciones o mantenimiento no pueden ser configurados como turnos de aprovechamiento.

b) Que algunas viviendas concretas no son vendidas en turnos fijos de aprovechamiento, sino que quedan reservadas para alojar a los propietarios o usuarios que no pueden ocupar su vivienda en el turno en que tengan derecho, por averías u otra causa.

c) Puesto que la demanda y el valor comercial de los turnos fijos de aprovechamiento depende de su situación en el calendario, en aplicación del principio de prudencia el coste imputado a los turnos de aprovechamiento de una vivienda o apartamento se distribuirá en proporción al valor inicial de venta de cada uno.

3. Empresas del sector vitivinícola:

3.1 Solares sin edificar y terrenos agrícolas: se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, o permitir la explotación agraria, incluyendo en este último caso los gastos incurridos de acceso y explanación del terreno, previos a la plantación, siempre que estén íntimamente ligados al valor del terreno y no se identifiquen como un elemento depreciable, en cuyo caso se calificará de acuerdo con su naturaleza; también se incluirán los gastos de inspección, levantamiento de planos y estudios cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición; en ningún caso se incluirá el valor de la plantación, cuyo importe se registrará como un activo independiente.

Los gastos a incurrir durante el periodo de tiempo necesario para recuperar o reparar la productividad inicial del terreno agrícola en el que se cultiva la vid como consecuencia de su utilización durante una serie de ejercicios económicos (entre otros, los de abono, fertilización, aireado de tierra, etc.) se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados 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.

3.2 Plantaciones y replantaciones: su valoración comprenderá el precio de adquisición o coste de producción de los elementos necesarios para poner en condiciones de explotación agrícola un terreno, propiedad de la empresa, destinado a dicho fin; se pueden citar, entre otros, las cepas, pies, injertos, postes y alambrado para el emparrado de la vid, etcétera, y los elementos que estén íntimamente ligados a la plantación y que tengan carácter de permanencia. Los gastos devengados con anterioridad a la primera cosecha productiva, es decir, desde que la plantación está en condiciones de producir ingresos con regularidad, se incorporarán como mayor valor de la plantación incluyendo, en su caso, los gastos financieros según lo dispuesto en la Norma Novena.

El valor del terreno agrícola no se incluirá como mayor valor de la plantación, figurando como un activo aparte.

3.3 Soleras y criaderas: son los líquidos obtenidos a partir de la uva o de la destilación del vino que son introducidos de forma definitiva en las botas o barricas donde generan el conjunto de organismos («flor» o «madre») que permiten la producción de vinos y derivados vínicos, y por tanto necesarios para poner en condiciones de explotación dichos activos. El coste de producción de soleras y criaderas estará compuesto por el precio de adquisición o coste de producción del mosto, caldo o destilado que introducido en la bota o barrica pierde su naturaleza y pasa a convertirse mediante transformación natural en «flor»; para su determinación se deberá justificar a través de estudios técnicos que permitan su objetivización, teniendo como base la parte del caldo introducido que nunca va a ser expedido como producto vínico para su venta.

También formará parte del coste de producción la amortización de la barrica o bota donde se genera la «flor», por la parte que proporcionalmente le corresponda durante el período de tiempo necesario para su formación, y los demás costes indirectos que durante el proceso de formación de la «flor» sean imputables a su fabricación; tales como la amortización de la parte que corresponda del edificio (bodega) donde permanecen hasta la formación de la «flor», costes de manipulación y adición, etcétera.

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

En principio, se considera que este activo no se deprecia sistemáticamente, ya que se va regenerando por el propio proceso productivo, y por tanto no será objeto de amortización, sin perjuicio de las posibles pérdidas por deterioro que pudieran corresponderle.

3.4 Existencias de uva y vino o derivados vínicos:

3.4.1 La uva adquirida a proveedores que se incorpora al proceso de vinificación, se valorará por el precio de adquisición, al que deberá adicionarse todos aquellos gastos necesarios hasta su incorporación a la bodega.

En el caso de que la uva utilizada en el proceso de vinificación sea de producción propia, deberá valorarse por el coste de producción, incluyendo los de vendimia o recolección y el transporte hasta la bodega. A estos efectos se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Si se produjeran pérdidas derivadas de las características propias de la explotación agrícola en la producción de la uva, es decir, aquéllas que con carácter ordinario se generan en dicha producción y son distintas de las calificadas como excepcionales en el punto siguiente, formarán parte del coste de producción de la uva que se obtiene en una unidad homogénea de producción. A estos efectos se entiende por unidad homogénea de producción aquella parcela o conjunto de parcelas en que se produce uva con características coincidentes, ya sea por su utilización final en un determinado producto vínico o porque las condiciones de su cultivo permiten considerarla como un único elemento productivo.

b) Cuando se trate de circunstancias climáticas o adversidades sanitarias incontrolables y de carácter extraordinario serán consideradas, en todo caso, como una pérdida del ejercicio en que se producen, sin perjuicio de lo indicado para las indemnizaciones recibidas de entidades de seguros de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Sexta, apartado 3, de la presente Resolución.

c) En todo caso para la valoración de la uva incorporada al proceso de producción del vino se atenderá al coste medio ponderado.

3.4.2 La valoración del vino comprende el precio de adquisición o coste de producción de la uva y demás materias primas incorporadas al proceso de producción, así como los costes directamente imputables (despalillado, prensado, fermentación, descube, mezcla, crianza, embotellado, limpieza, etcétera) más la parte razonable de los indirectos (mantenimiento, amortización de las botas o barricas, etcétera) que se imputan al producto final obtenido.

En ningún caso se incorporarán los gastos generales de administración o dirección así como los de comercialización de la empresa ni los correspondientes a la capacidad productiva ociosa en el período.

3.4.3 Respecto a la activación de gastos financieros, se deberán seguir los criterios generales incluidos en la Norma Novena de la presente Resolución.

4. Federaciones deportivas:

4.1 Gastos incurridos para la organización de acontecimientos deportivos:

La designación de una Federación deportiva como entidad organizadora de un acontecimiento deportivo conlleva el acceso a una actividad de organización de un evento en la que se obtienen como contraprestación ingresos de taquilla y publicidad, entre otros. Así pues, el contrato constituye para la empresa la prestación de un servicio, y en la medida en que no se hayan producido las condiciones para el reconocimiento de ingresos, será un proyecto en curso, siendo aplicables los criterios previstos en esta Resolución para cuantificar el coste de las existencias.

a) Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

b) No se incluirá dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.

c) En las existencias de productos en curso que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se

§ 14 Resolución ICAC estableciendo criterios para la determinación del coste de producción

incluirán en el coste de producción, los gastos financieros que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la realización del proyecto.

4.2 Animales deportivos:

1. Las crías destinadas a la actividad deportiva se incluirán en inventario en el momento de su nacimiento, a los efectos de su registro físico, y se valorarán por su coste de producción de acuerdo con los criterios generales recogidos en la presente Resolución.

2. Al cierre de cada ejercicio, las crías se valorarán por la mejor estimación del coste incurrido en su alimentación y cuidado de acuerdo con los criterios generales recogidos en la presente Resolución, hasta la fecha en que según los animales de que se trate reúnan las condiciones precisas para realizar actividades deportivas.

Decimocuarta. Información a incluir en memoria.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir la siguiente información:

1. Los criterios de imputación de costes indirectos empleados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberán hacerse constar estas razones, indicando la incidencia cuantitativa que producen dichas modificaciones en las cuentas anuales.

2. En su caso, se deberá justificar convenientemente la aplicación del coste estándar y el método de los minoristas para la valoración de las existencias en la medida que dicha valoración no difiera significativamente con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado lo dispuesto en la presente Resolución.

3. Los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los costes a la producción conjunta.

4. Los gastos financieros capitalizados como parte del coste de producción de los activos y, en caso de que se haya utilizado, el tipo medio ponderado de interés regulado en el apartado 4 c) de la norma novena de la presente Resolución. En particular deberá explicarse adecuadamente el criterio seguido en relación con las diferencias de cambio y por qué, en su caso, se han considerado un ajuste al tipo de interés.

5. Los métodos de asignación de valor utilizados para valorar las existencias y los períodos empleados en la aplicación de dichos métodos.

6. La influencia de las devoluciones de ventas y de las devoluciones de compras en la valoración de existencias.

7. La influencia de los «rappels» por compras y de otros descuentos y similares originados por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, en la valoración de existencias.

Decimoquinta. Entrada en vigor.

La presente Resolución se aplicará, sin efectos retroactivos, en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

§ 15

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 40, de 16 de febrero de 2016
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2016-1564

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece que los desarrollos normativos del PGC serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el PGC-PYMES.

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa que el ICAC podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las NFCAC.

II

La contabilización del impuesto sobre beneficios en el Plan General de Contabilidad (PGC 90) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, seguía el método de la deuda y el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias; sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible.

A partir de este planteamiento, y de acuerdo con el principio de devengo, se debía imputar a cada ejercicio el gasto por impuesto sobre beneficios que correspondía al mismo en función del resultado contable antes de impuestos y no del importe de la cuota líquida que correspondía a la Hacienda Pública por ese ejercicio. Es decir, el impuesto sobre beneficios devengado a efectos contables no tenía que coincidir necesariamente con el impuesto sobre sociedades a pagar, ya que éste se determina teniendo en cuenta, entre otros criterios fiscales, los de imputación temporal de ingresos y gastos, que en ocasiones difieren de los contables.

Para poder conciliar los dos parámetros anteriores, la norma de valoración decimosexta del PGC 90 establecía que en el caso de que en un ejercicio se originasen «diferencias» entre la base imponible del impuesto sobre sociedades y el resultado contable antes de impuestos, se debía proceder a su análisis para determinar si dichas diferencias revertirían o no en el futuro, lo que originaría, en su caso, la existencia de diferencias temporales o permanentes, respectivamente.

Cuando existían diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del impuesto sobre sociedades, el importe a pagar del citado tributo en un ejercicio, incluidas retenciones y pagos a cuenta, era inferior o superior al gasto devengado por dicho impuesto; la diferencia entre ambas magnitudes, si tenía un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, daba lugar en el primer caso a un impuesto diferido, mientras que si el impuesto a pagar era superior al gasto devengado, se registraba contablemente un impuesto anticipado.

Estos conceptos fueron desarrollados por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de abril de 1992 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC 90, y posteriormente en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997 para dar respuesta a la necesidad surgida por la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La Resolución de 9 de octubre de 1997 fue parcialmente revisada en el año 2002 con el objetivo de aclarar el régimen tributario aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios, incorporado en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Adicionalmente, a raíz del proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el ICAC, mediante la contestación a determinadas consultas, interpretó que en algunas operaciones de adquisición, consideradas en su conjunto, podían surgir impuestos anticipados o diferidos (en concreto, en las operaciones de fusión y canje de valores) tomando como referencia el modelo normativo internacional, pero dentro del marco contable definido por el PGC 90.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios regulado en la norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre beneficios (NRV 13.^a) del PGC, sigue basándose en el método de la deuda pero emplea una sistemática diferente; el denominado enfoque de balance. Por ello es necesario establecer los criterios para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología, mediante el desarrollo de la NRV 13.^a del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios incluidos en las consultas sobre esta materia publicadas en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC).

III

La resolución se divide en veintidós artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

En el artículo 1 se regula el objeto y ámbito de aplicación, y se aclara que la Resolución es un desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

En el artículo 2 se recogen las definiciones en que se sustenta el enfoque de balance. A tal efecto, se diferencia entre gasto/ingreso por impuesto corriente (cantidad a pagar a la

Hacienda Pública en cada ejercicio, del que formarán parte las diferencias permanentes del PGC 90) y el gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total por impuesto sobre beneficios será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada.

En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, para cuyo cálculo resulta fundamental el concepto de base fiscal de un elemento patrimonial, que se define en el artículo 2, apartado 9, de la resolución.

A partir del concepto base fiscal se define a su vez el de diferencia temporaria como aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. En el caso de que el valor en libros y la base fiscal de los elementos patrimoniales coincida, y en ausencia de bases imponibles negativas y de deducciones u otras ventajas fiscales pendientes de aplicar a efectos fiscales, el resultado contable futuro calculado a partir del valor en libros de los citados elementos será un buen estimador de la base imponible del impuesto correspondiente a dichos ejercicios.

Sin embargo, cuando esos conceptos no coincidan y, en consecuencia, surjan diferencias temporarias, será preciso reconocer activos y pasivos por impuesto diferido, para que el balance de la empresa cumpla con el objetivo de mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

En los artículos 3 y 4 se tratan los activos y pasivos por impuesto corriente. Lo más destacable de esta materia en comparación con el contenido del vigente PGC es la precisión de que cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, este derecho se reconocerá como un activo por impuesto corriente solo cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal. Hasta ese momento, la empresa mostrará el correspondiente activo por impuesto diferido en los términos que más adelante se indicarán.

En los artículos 5 y 6 se analiza el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido. En relación con los activos, la NRV 13.^a del PGC, en su apartado 2.3, dispone que de acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

En la resolución, en desarrollo de este criterio, se identifica un caso especial para el que se presume, en todo caso, que los activos por impuesto diferido serán recuperados; en concreto, cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Esto es, la normativa tributaria parece haber configurado un régimen fiscal de garantía para la recuperación de unos determinados activos por impuesto diferido, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidas por dicha normativa. Por lo tanto, desde una perspectiva estrictamente contable, esos activos, los que haya identificado la norma tributaria como idóneos, o cualificados para la conversión, cabría presumir que cumplen los criterios de reconocimiento en balance pero que de ello no cabe inferir que pasen a calificarse como activos por impuesto corriente, porque el crédito frente a la Hacienda Pública solo nacerá cuando, en tiempo y forma, se cumplan los requisitos previstos en la norma fiscal.

Los activos por impuesto diferido que no estén incluidos en el alcance de la garantía seguirán el régimen general regulado en el PGC y que ya fue objeto de interpretación por parte de este Instituto en la consulta 10 del «BOICAC» número 80, de diciembre de 2009, para el caso particular de los créditos fiscales por bases imponibles negativas. De acuerdo con la citada consulta, cuyo criterio se ha reproducido en esta resolución, en líneas generales, la obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

Además, para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años

contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores, salvo clara evidencia de lo contrario, o de que la entidad tenga pasivos por impuesto diferido (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas, a no ser que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases. En consecuencia, si la legislación fiscal no estableciese un límite temporal para poder realizar la citada compensación, y la empresa tuviera reconocidos en el balance pasivos por impuesto diferido con un plazo de reversión indeterminado, los activos por impuesto diferido con un plazo de recuperación superior a los diez años se podrán reconocer por un importe equivalente a los pasivos por impuesto diferido.

De acuerdo con lo indicado, la principal novedad que introduce la resolución en este punto es la revisión del límite temporal de diez años al que debe extenderse el análisis sobre la recuperación de todos los activos por impuesto diferido, que si bien se mantiene como un referente para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, podrá superarse en los supuestos en que la empresa aporte una clara evidencia de la recuperación de sus activos por impuesto diferido en un plazo temporal superior.

A continuación, en el mismo apartado se aclara que al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros. Este podría ser el caso de una pérdida por deterioro no deducible hasta que se produzca un determinado hito. Pues bien, a los efectos de evaluar si existirán ganancias fiscales en el momento en que resulte fiscalmente deducible (y poder así reconocer un activo por impuesto diferido), parece que la norma excluye la base imponible que a su vez traiga causa de un ajuste positivo por razón de otro gasto no deducible, como podría ser el caso de una provisión contabilizada en el ejercicio en que el deterioro resulte deducible, porque a su vez este último traerá consigo el registro de un activo por impuesto diferido siempre y cuando sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras.

En el artículo 7 se dispone que los pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo; para concluir indicando que los pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

Como se ha indicado más arriba, de lo anterior se infiere un régimen especial de reconocimiento y valoración de los pasivos por impuesto diferido, que constituye la interpretación sobre el tratamiento contable de las deudas por impuesto diferido dentro del marco general de las provisiones o pasivos no financieros.

Con ello se cierra el paso a otros posibles planteamientos que, a falta de esta referencia expresa, cabría plantearse como por ejemplo si cabe reconocer un pasivo por impuesto diferido, en cuentas anuales individuales, por el fondo de comercio implícito en una inversión estratégica en una empresa del grupo cuando la legislación fiscal contemple su deducibilidad/amortización, o el efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades deficitarias cuya cancelación rara vez originará una salida de recursos. En los casos que se han indicado, se deberán reconocer los correspondientes pasivos por impuesto diferido.

Sobre la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, en el artículo 7 se indica que la normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias: a) El tipo de gravamen a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo (pasivo); b) La base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Este criterio está en línea con la regulación incluida en los párrafos 51 a 52B de la NIC-UE 12 y los ejemplos que se recogen en la norma internacional abordan exclusivamente ambos casos: diferente tipo de gravamen (en términos nominales) o diferente base fiscal.

No obstante, la incidencia de las diferencias temporarias en la carga fiscal futura también queda condicionada por los restantes elementos tributarios que conforman en última instancia la tributación efectiva, como posibles reducciones en la base imponible asociadas a incrementos en los fondos propios (en este sentido considérese el nuevo régimen previsto en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que introduce la denominada reserva de capitalización), o a la compensación anticipada de futuras bases imponibles negativas (sería el caso del nuevo régimen previsto en el artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que introduce la denominada reserva de nivelación de bases imponibles), determinadas bonificaciones (por ejemplo, las reguladas en los artículos 33 y 34 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre) o deducciones en la cuota (por ejemplo, la deducción por reversión de medidas temporales regulada en la disposición transitoria trigésima séptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

Es decir, a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente declarar la renta exenta, aplicar un tipo de gravamen del cero por ciento u otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

Así, por ejemplo, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

Otra de las novedades de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, es la reserva de nivelación de bases imponibles. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25 por ciento que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.

En este caso, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

El artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, estableció para determinadas entidades un límite de deducción del 70 por ciento en la base imponible de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias durante los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014. La amortización que no resultase fiscalmente deducible se deduciría de forma lineal en los diez años siguientes u opcionalmente en la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se iniciase dentro del 2015.

Esta deducibilidad diferida habrá dado lugar al reconocimiento de los correspondientes activos por impuesto diferido, valorados inicialmente mediante la aplicación, en su caso, del tipo de gravamen general del 30 por ciento. En principio, la aprobación de un tipo de gravamen general del 25 por ciento en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, supondría una reducción del importe de los activos por impuesto diferido y en definitiva una menor deducibilidad final de esos gastos.

No obstante, la regulación contenida en la disposición transitoria trigésima séptima de la citada ley, que otorga una deducción en la cuota, parece haberse aprobado con la finalidad de preservar la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos. Esto es, con este régimen transitorio parece garantizarse la reversión de la

diferencia temporaria con un tipo de gravamen nominal del 30 por ciento en la medida que con la ventaja fiscal aprobada se compensa la menor deducibilidad del gasto.

Del mismo modo, la disposición transitoria trigésima séptima prevé un régimen transitorio para conservar la tributación efectiva de los contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. En este caso, como en el anterior, la deducción en la cuota íntegra aprobada permitirá una deducibilidad en la revisión de la base fiscal de los activos, para el conjunto de la operación, a un tipo de gravamen nominal del 30 %. En consecuencia, los activos por impuesto diferido asociados a estas operaciones no deberán corregirse porque la regulación fiscal ha previsto una deducibilidad de la operación, en su conjunto, equivalente a la que tenían antes de aprobarse la reducción del tipo de gravamen.

El artículo 8 reproduce la regulación de la NRV 13.^a del PGC sobre periodificación de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, y aclara que de seguirse este tratamiento contable el importe del incentivo fiscal se reconocerá como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, en un epígrafe específico, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto sobre beneficios, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales.

En el artículo 9 se tratan las particularidades asociadas al tratamiento contable del efecto impositivo en las entidades que tributan en un régimen basado en la imputación fiscal de las rentas a los socios o partícipes; en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reúne estas características, el régimen especial de tributación de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

Desde un punto de vista estrictamente contable y en lo que concierne a la entidad que imputa sus rentas, en la resolución se asumen los criterios publicados en el antecedente del año 1997 y se aclaran tres aspectos:

a) Cuando la entidad solo impute una parte de la renta (si los socios son no residentes sin establecimiento permanente, la entidad tributa de acuerdo con las reglas generales y, en consecuencia, no se «transparentan» rentas), si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que tributa, se realizará, en su caso, el correspondiente ajuste en los importes de los activos y pasivos por impuesto diferido.

b) El importe de los elementos tributarios que se «transparentan» (activos por impuesto corriente en la parte atribuible a los socios que soportan la imputación de la base imponible; residentes en España o no residentes con establecimiento permanente), al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para de este modo lograr que la partida correspondiente al impuesto sobre beneficios represente lo que de forma estricta son impuestos sobre las ganancias, y preservarla de cualquier otro concepto impositivo que no participe de esta naturaleza.

c) Las uniones temporales de empresas carecen de personalidad jurídica a efectos mercantiles y, por lo tanto, el Derecho mercantil no les impone la obligación de elaborar cuentas anuales, sin perjuicio de las obligaciones impuestas por la norma fiscal en su condición de sujetos pasivos. Son los partícipes de la unión temporal de empresas los obligados a registrar en su balance la parte proporcional que les corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente, de los pasivos incurridos conjuntamente, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto (pudiéndose realizar anotaciones agregadas de las operaciones por periodos no superiores al trimestre; artículo 28.2 del Código de Comercio), de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en estas entidades será registrado por los partícipes de las mismas.

En el artículo 10 se regula el registro del impuesto sobre beneficios en los socios o partícipes de estas entidades. Desde esta perspectiva, la resolución también asume los criterios publicados en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, y aclara tres aspectos:

a) Las bases imponibles que las entidades imputen a las sociedades-socios, serán tratadas por éstas últimas como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por impuesto sobre beneficios, salvo por la parte de la base imponible que en el momento de la imputación se prevea que, o bien se repartirá como dividendo en el corto plazo o previsiblemente revertirá en el corto plazo por enajenación de las participaciones, reflejándose en estos casos como una diferencia temporaria.

No obstante lo anterior, los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad como una diferencia temporaria aplicando los criterios generales establecidos en el PGC y en la presente resolución, y teniendo en cuenta el principio de uniformidad, de forma que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en que pudieran participar. Por lo tanto, en esta resolución se propone conservar la opción contable regulada en el antecedente inmediato sobre la base de los mismos argumentos que se emplearon en su momento y que se reproducen a continuación:

«Los socios residentes de las sociedades transparentes contabilizarán el gasto impositivo derivado de la imputación de bases imponibles, de acuerdo con su naturaleza, en el ejercicio que fiscalmente resulte imputable; el importe de la base imponible imputada, con carácter general, podría ser tratado como una diferencia temporal. Sin embargo, este tratamiento origina una serie de dificultades que si bien tienen soluciones específicas, pueden producir una complicación excesiva en el registro contable a realizar por las sociedades-socios.

Dicho registro contable requiere, en primer lugar, la cuantificación exacta de la diferencia temporal, lo cual exige a su vez obtener información sobre las diferencias permanentes que pudieran existir en la determinación de la base imponible por la sociedad transparente, ya que la existencia de diferencias permanentes en la sociedad transparente determina que dichas diferencias deban ser consideradas también por la sociedad-socio, alterándose consiguientemente el importe de la diferencia temporal que se produce en los socios como consecuencia de la imputación de bases imponibles. En segundo lugar, habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de impuestos anticipados, teniendo en cuenta la incertidumbre que puede producirse en muchos casos sobre la reversión de dichas diferencias temporales.

A efectos de la cuantificación de la diferencia temporal se pueden producir, entre otras, las siguientes situaciones:

– Que el saldo neto de las diferencias permanentes aumente el resultado contable positivo de la sociedad transparente y que, por tanto, se incremente el gasto por impuesto sobre sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas. Ello requeriría que el socio trate sólo como diferencia temporal aquella parte de la base imponible que no corresponda a las diferencias permanentes.

– Que el saldo neto de las diferencias permanentes elimine el resultado contable negativo de la sociedad transparente, produciendo una base imponible positiva, lo cual incrementará el gasto por impuesto sobre sociedades del socio en el importe correspondiente a la base imponible imputada. En este caso el socio no podría considerar que existe una diferencia temporal.

– Que el saldo neto de las diferencias permanentes disminuya el resultado contable positivo de la sociedad transparente, minorando el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas; en este caso la diferencia temporal a considerar por el socio será la que corresponda al mencionado resultado contable, sin que éste se reduzca por las diferencias permanentes que deban ser consideradas. Situación distinta es si dichas diferencias permanentes dan lugar a una base imponible negativa, en cuyo caso sólo se podría tener en cuenta el importe del saldo neto de las mismas que iguale a cero la base imponible.

La reversión de las diferencias temporales así cuantificadas se producirá, en general, cuando se distribuyan dividendos por la sociedad transparente, o cuando se enajenen las participaciones en el capital de la misma.

Cuando no se cumplan los requisitos necesarios, establecidos con carácter general en esta resolución, para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de los impuestos anticipados, no podrán registrarse dichos impuestos anticipados debido a la

incertidumbre que pesa sobre la realización futura de los mismos y en aplicación del principio de prudencia.

Por todo lo anterior, esta resolución precisa unas reglas que permiten obviar las dificultades antes descritas, configurando la imputación de la base imponible como diferencia temporal sólo en ciertos casos. Se ha optado, en definitiva, por un tratamiento más sencillo y acorde con la realidad empresarial, estableciendo que los socios de sociedades transparentes deberán incluir en el esquema de cálculo del impuesto sobre sociedades la base imponible imputada por la sociedad transparente como una diferencia permanente en el ejercicio que fiscalmente resulte imputable, y en el caso en que exista evidencia de que parte de la misma va a ser distribuida como dividendo, o se vaya a enajenar la participación en capital en el corto plazo, se registrará el correspondiente impuesto anticipado, todo ello sin perjuicio de que las sociedades que así lo consideren puedan realizar su registro contable de acuerdo con lo descrito anteriormente, con estricta aplicación de los principios de prudencia y uniformidad. En cualquier caso, deberá indicarse en la memoria cuales han sido los criterios utilizados.»

De conformidad con el artículo 46 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, las imputaciones se efectuarán a las personas o entidades que posean los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida a este régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.

Desde un punto de vista estrictamente contable, la entidad que opta por diferir la imputación de una ganancia fiscal en la base imponible del ejercicio siguiente, al cierre del ejercicio, ya ha incurrido en una obligación presente para cuya cancelación se espera que se produzca una salida de recursos y, en consecuencia, debería contabilizar el correspondiente pasivo. Del mismo modo, en caso de que la renta fuese negativa parece adecuado contabilizar el crédito fiscal siempre y cuando se cumplan las condiciones incluidas en la resolución.

Las agrupaciones de interés económico, a diferencia de las uniones temporales de empresas, sí que gozan de personalidad jurídica a efectos mercantiles y, por lo tanto, están obligadas a llevar contabilidad. Lo anterior supone que la participación de los socios en el patrimonio neto de la agrupación deba seguir, con carácter general, un tratamiento análogo al previsto en el PGC para las inversiones en el patrimonio neto de las sociedades de capital sin que por lo tanto la imputación fiscal de la renta implique su imputación contable en las cuentas individuales de los socios, dado que el método de la participación solo es aplicable en determinados casos a los efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

b) Un segundo aspecto que se aclara es que el importe de los elementos tributarios que se transparentan (activos por impuesto corriente) se tratarán contablemente como una minoración del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio.

c) Por último, también se resalta que los partícipes de las uniones temporales de empresas registrarán en sus cuentas anuales: i) los activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión de acuerdo con la NRV 20.^a Negocios conjuntos del PGC, y; ii) el efecto impositivo derivado de la integración de los citados elementos de acuerdo con las normas generales contenidas en la resolución, teniendo en cuenta las circunstancias que se den en la unión temporal.

En el artículo 11 se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal.

A tal efecto, en primer lugar se ha precisado que en las eliminaciones de resultados por operaciones internas se pueden producir diferencias permanentes, como sería el caso, con carácter general, de la eliminación de los dividendos repartidos por las sociedades participadas.

Por otro lado, respecto a la eliminación de otros beneficios generados en operaciones internas que deben ser objeto de eliminación, y en línea con el criterio publicado en la consulta 5 del «BOICAC número 89», de marzo de 2012, se expresa que para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión, como paso previo es necesario determinar si la sociedad transmitente retiene, una vez reconocida la baja del elemento, algún tipo de obligación tributaria que permita identificar un pasivo sin valor contable pero con base fiscal,

circunstancia que a su vez originará el registro de un pasivo por impuesto diferido en la sociedad transmitente que ha contabilizado el resultado de la operación en sus cuentas anuales individuales.

En relación con las bases imponible negativas se concluye que si a una sociedad del grupo le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del impuesto sobre beneficios, por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y la sociedad que lo compensa.

En este punto parece conveniente aclarar que la relación jurídica descrita, en tanto subsista el grupo fiscal o una entidad siga formando parte del mismo, surgirá en función de los acuerdos que a tal efecto se establezcan en el seno del grupo, en ausencia de otro criterio derivado de la norma fiscal.

Por otro lado, también es conveniente indicar que la sociedad que ha incurrido en pérdidas fiscales sólo debería reconocer un crédito frente a otra sociedad del grupo, con carácter general, la sociedad dominante, en la medida que la base imponible negativa haya sido objeto de compensación en la liquidación del impuesto. En caso contrario, el crédito frente a la Hacienda Pública debería lucir en las cuentas anuales de la sociedad que ha generado las pérdidas fiscales.

En el artículo 12 se efectúan algunas precisiones relevantes sobre los impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español.

Se indica que en los supuestos excepcionales en que la renta obtenida en el extranjero no estuviera exenta de gravamen en España, también habrá que considerar, de manera independiente, el efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal (española) de los elementos patrimoniales afectos a dicha actividad. En caso de renta negativa, la norma aclara que solo podrá reconocerse un activo por impuesto diferido aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria española, cuando sea probable que la entidad vaya a cumplir los requisitos previstos en la normativa fiscal para que nazca el derecho a la compensación de las pérdidas.

El artículo 18 se ocupa de las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

De acuerdo con lo establecido en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

A tal efecto cabría aclarar que en ningún caso resultará aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca o no una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o a raíz de los criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación.

En los artículos 19, 20 y 21, en aras de una mejor sistemática normativa, se han reproducido los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios sin que se haya considerado necesario introducir un desarrollo adicional.

En el artículo 22 se recoge la regulación en materia de normas de elaboración de las cuentas anuales.

Para finalizar cabe advertir que en la resolución también se ha reproducido por motivos de sistemática normativa, y sin introducir novedades relevantes, el conjunto de requerimientos a incluir en la memoria normal regulados en el PGC y en las NFCAC.

Además, considerando el cambio de criterio que supone la incorporación de una presunción, que admite la prueba en contrario, sobre el plazo al que debe extenderse el análisis de recuperación de los activos por impuesto diferido, así como las novedades tributarias que ha introducido la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, cuyo efecto impositivo en las cuentas anuales se regula en esta resolución, se ha considerado conveniente establecer su aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015.

Por todo lo anterior, de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de

17 de septiembre, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero, se dicta la siguiente resolución:

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. La resolución tiene por objeto desarrollar los criterios sobre contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. En consecuencia, esta resolución es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar dichas normas, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

Artículo 2. *Definiciones.*

1. Impuestos sobre beneficios: son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta resolución que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

2. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios: comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

3. Impuesto corriente: el impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.

El exceso de pérdida fiscal que no se pueda compensar de este modo y quede pendiente para su compensación en ejercicios futuros puede dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, o la conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio, o el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión, respectivamente.

4. Activos y pasivos por impuesto corriente: si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el

exceso se reconocerá como un activo. Por el contrario, el impuesto corriente se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago.

5. Activos por impuesto diferido: son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y
- c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los activos por impuesto diferido no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria.

6. Pasivos por impuesto diferido: son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

7. Diferencia temporaria: son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Las diferencias temporarias se producen normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable total antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

Las diferencias temporarias también pueden surgir en una combinación de negocios o en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

8. Diferencia permanente: son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.

9. Base fiscal de un activo o pasivo: es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

La base fiscal de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y por lo tanto no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, como podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo,

para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución; esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.

10. Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible: es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable. La ganancia fiscal puede surgir de la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal.

11. Resultado contable total o ingresos y gastos totales: es el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio, independientemente de la agrupación del patrimonio neto en la que se hayan reconocido.

12. Oportunidades de planificación fiscal: son acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores, o para diferir beneficios a efectos fiscales.

CAPÍTULO II

Activos y pasivos por impuesto corriente

Artículo 3. *Reconocimiento.*

1. El impuesto corriente del ejercicio y de los ejercicios anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

2. En caso de que la empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

3. Cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, también se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.

Artículo 4. *Valoración.*

1. Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

2. Si su vencimiento supera el año, la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento, salvo en el caso de las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

CAPÍTULO III

Activos y pasivos por impuesto diferido

Artículo 5. *Reconocimiento de activos por impuesto diferido.*

1. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En todo caso se considerará que

concorre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión.

2. Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).

3. Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:

a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.

4. Adicionalmente, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

5. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

6. Por el contrario, será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

b) En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

7. Si el importe en libros del fondo de comercio que surge en una combinación de negocios es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos previstos en los párrafos anteriores.

8. En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que

resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplen las demás reglas.

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6.

9. En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del Plan General de Contabilidad, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

Artículo 6. *Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.*

1. En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

2. A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal.

Artículo 7. *Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.*

1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

2. La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la

tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- a) El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo.
- b) La base fiscal del activo o pasivo.

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

3. Cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, calculado de acuerdo con lo establecido en el siguiente apartado.

4. El tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

5. No obstante lo anterior, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

6. En su caso, la modificación de la legislación tributaria (en especial la modificación de los tipos de gravamen) y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

7. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

CAPÍTULO IV

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

Artículo 8. *Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.*

1. La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del Plan General de Contabilidad.

2. Para efectuar la periodificación a que se refiere el número anterior el Plan General de Contabilidad contempla las cuentas 1370. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios» y 1371. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», contenidas en el apartado del patrimonio neto, A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, del modelo normal de Balance, cuyo movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas 834. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes» y 835. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones».

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio a pérdidas y ganancias con abono a las cuentas 836 «Transferencia de diferencias permanentes» y 837. «Transferencia de deducciones y bonificaciones».

CAPÍTULO V

Regímenes especiales de tributación

Artículo 9. *Regímenes especiales basados en la imputación de rentas.*

1. El registro contable del efecto impositivo en las entidades que tributan, total o parcialmente, aplicando un régimen que se base en la imputación de la renta generada a los socios o partícipes de estas entidades, se realizará de acuerdo con las normas contenidas en esta resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas en los números siguientes.

2. Cuando la entidad solo impute una parte de la renta, si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que tributa, se realizará, en su caso, el correspondiente ajuste en los importes de los activos y pasivos por impuesto diferido. Estos ajustes se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados en el artículo 22, apartado 2.

3. El importe de los activos por impuesto corriente (cantidades retenidas, pagos fraccionados e ingresos a cuenta) que las entidades puedan reconocer así como, en los casos en que estas entidades sean socios de otras sociedades sometidas a regímenes basados en la imputación de rentas, de las cuotas satisfechas por estas últimas imputadas a la entidad, que supere la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad en la parte atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. En las uniones temporales de empresas (UTE,s), de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre «Negocios conjuntos» del Plan General de Contabilidad, los partícipes registrarán en su balance la parte proporcional que les corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente, de los pasivos incurridos conjuntamente, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto, de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en las UTE,s será registrado por los partícipes de las mismas.

5. A los efectos del registro contable del impuesto sobre beneficios en las entidades que tributan, total o parcialmente, aplicando un régimen que se base en la imputación de la renta generada a los socios o partícipes de estas entidades, se desarrolla la cuenta del Plan General de Contabilidad número 632 cuya denominación es:

632. «Entidades transparentes, efecto impositivo».

6320. «Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes»

Recoge las cantidades retenidas, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y las cuotas imputadas a las entidades, que superen la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, que no pueden ser objeto de recuperación directa por parte de estas entidades.

Figurará en la partida de «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas imputadas no recuperables directamente de la Hacienda Pública, con abono a la cuenta 4732. «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes», que se abrirá en la cuenta 473. «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129. Resultado del ejercicio.

6323. «Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes».

Importe de los ajustes por disminución, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los ajustes, con abono a las cuentas representativas de pasivos por impuesto diferido o activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

b) Se abonará por el saldo al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129. Resultado del ejercicio.

6328. «Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes».

Importe de los ajustes por aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido, o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida «Impuestos sobre beneficios ...» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los ajustes, con cargo a las cuentas representativas de pasivos por impuesto diferido o activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 129. Resultado del ejercicio.

Artículo 10. *Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la imputación de rentas.*

1. El registro contable del efecto impositivo en los socios o partícipes de las entidades que tributen aplicando un régimen que se base en la imputación fiscal de la renta, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en la resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas en los apartados siguientes.

2. Las bases imponibles que las entidades imputen a las sociedades-socios, serán tratadas por éstas, en el ejercicio que fiscalmente resulten imputables, como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por impuesto sobre beneficios, salvo por la parte de la base imponible que en el momento de la imputación se prevea que, o bien se repartirá como dividendo en el corto plazo o previsiblemente revertirá en el corto plazo por enajenación de las participaciones, reflejándose en estos casos como una diferencia temporaria.

3. No obstante lo anterior, los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad como una diferencia temporaria, de modo uniforme, de manera que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en que pudieran participar.

4. Los activos por impuesto corriente (retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas) imputados a los socios, procedentes de la entidad se tratarán contablemente como una minoración del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, pudiendo emplear para ello la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», con cargo a la cuenta 4732. «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes», que se abrirá dentro de la cuenta 473. «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta».

5. Los partícipes de las uniones temporales de empresas registrarán el efecto impositivo derivado de la integración de los distintos activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión temporal de empresas de acuerdo con las normas generales contenidas en esta resolución, teniendo en cuenta las circunstancias que se den en la unión temporal de empresas.

Artículo 11. *Régimen de consolidación fiscal.*

1. El gasto devengado por impuesto sobre beneficios que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

a) Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.

b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

2. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios y demás magnitudes relacionadas con el efecto impositivo de cada una de las sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal se aplicarán las siguientes reglas:

a) Diferencias temporarias.

Si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o deterioro de valor, una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales, pudiendo utilizar para ello las cuentas siguientes:

4748. Activo por impuesto diferido por operaciones «intra-grupo» y otras.

4798. Pasivos por diferencias temporarias imponibles por operaciones «intra-grupo» y otras.

b) Bases imponibles negativas:

1.º Si a una sociedad del grupo a efectos fiscales, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del Impuesto sobre beneficios, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

a) Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y la sociedad que lo compensa.

b) Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un activo por impuesto diferido si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro ganancias fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de esta resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

2.º Cuando se trate de bases imponibles negativas producidas con anterioridad a la tributación consolidada, a los requisitos para el reflejo contable del crédito fiscal derivado de las mismas, establecidos en el artículo 5, habrá que añadir que el grupo a efectos fiscales pueda compensarlas.

3.º El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando las reglas generales contenidas en la presente resolución.

c) Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta:

1.º Las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto sobre beneficios afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de los grupos de sociedades y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual.

2.º A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota aplicadas en el régimen de los grupos de sociedades se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan.

3.º Los importes de los ingresos a cuenta del impuesto sobre beneficios, incluidas las retenciones, se imputarán a la sociedad que efectivamente los haya soportado.

4.º Si como consecuencia de lo anterior, la suma de deducciones y bonificaciones aplicadas a una sociedad produce una «cuota» con importe negativo, se tendrá en cuenta

dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y el grupo fiscal.

3. Los activos por impuesto diferido serán objeto de registro contable en los términos previstos en el artículo 5, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de las sociedades que forman el grupo configurado a efectos del régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades.

4. Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de acuerdo con la realidad económica de la operación.

5. Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en el apartado 2, letras b) y c), anteriores, así como los generados, en su caso, para cada sociedad por el reparto realizado de la carga tributaria, se podrán contabilizar, según el plazo de vencimiento, en las siguientes cuentas:

1638. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.

2428. Créditos a largo plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.

5138. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.

5328. Créditos a corto plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.

CAPÍTULO VI

Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

Artículo 12. *Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades.*

1. Los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el impuesto sobre sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los «convenios sobre doble imposición», se registrarán de igual manera que el gasto devengado por impuesto sobre sociedades en España.

2. Si la renta obtenida en el extranjero estuviera exenta de gravamen en España, la base fiscal de los elementos patrimoniales afectos a la sucursal o negocio en el extranjero será la resultante de aplicar la legislación tributaria del país en el que se desarrolle la actividad.

En tal caso, la renta positiva obtenida en el extranjero se calificará como una diferencia permanente a los efectos de contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios, y los créditos fiscales por la generación de rentas negativas se contabilizarán aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria del citado país.

3. Si la renta obtenida en el extranjero no estuviera exenta de gravamen en España, también habrá que considerar el efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal (española) de los elementos patrimoniales afectos a dicha actividad. En caso de renta negativa, solo podrá reconocerse un activo por impuesto diferido aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria española, cuando sea probable que la entidad vaya a cumplir los requisitos previstos en la citada normativa para que nazca el derecho a la compensación de las pérdidas fiscales.

4. La contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con las sucursales o negocios en el extranjero, con moneda funcional distinta a la de la tributación, se realizará teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre. El efecto impositivo de estas diferencias se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera del euro, será preciso reconocer la correspondiente diferencia de conversión, neta del efecto impositivo.

6. Para el registro del gasto por impuesto sobre beneficios que deba contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, o directamente en el patrimonio neto, se podrán utilizar, respectivamente, la cuenta 635. Impuesto sobre beneficios extranjero y 832. Impuesto sobre beneficios extranjero, diferenciando entre el impuesto corriente y el diferido, cuyo movimiento

será similar al previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 630 y 830, realizándose los desgloses necesarios en las cuentas de contrapartida.

CAPÍTULO VII

Cuentas anuales consolidadas

Artículo 13. *Diferencias temporarias en consolidación.*

1. El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal.

2. Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse afectado. Esto podría ocurrir principalmente como consecuencia de las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados, de las plusvalías y minusvalías por aplicación del método de adquisición, del reconocimiento del fondo de comercio de consolidación, y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.

Artículo 14. *Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición.*

1. El efecto impositivo de las diferencias temporarias derivadas de homogeneizaciones, eliminaciones de resultados y los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos identificables por aplicación del método de adquisición se contabilizará de acuerdo con los criterios generales previstos en esta resolución. Por tanto, solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que sea probable la existencia de ganancias fiscales que permitan la aplicación de estos activos.

2. Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación originarán diferencias temporarias si dan lugar a un ajuste en el valor de un activo o pasivo sin que se realice una corrección similar a efectos fiscales. En ese caso, surgirán activos o pasivos por impuesto diferido que no habrán sido reconocidos en las cuentas anuales individuales.

3. Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación también podrán requerir la anulación, total o parcial, de un activo o pasivo por impuesto diferido reconocido en cuentas anuales individuales, si el ajuste reduce o anula una diferencia entre el valor contable y la base fiscal de un elemento patrimonial, lo que ocurrirá, entre otras situaciones, cuando las sociedades tributen en base consolidada.

4. Del mismo modo, la eliminación de la corrección valorativa de la inversión en las sociedades del grupo podrá dar lugar, en función del tratamiento fiscal de la operación y el régimen de tributación elegido, al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido o a la eliminación del activo por impuesto diferido que, en su caso, hubiera sido reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

5. Para la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, por causa de las diferencias temporarias derivadas de eliminaciones de resultados se utilizará el tipo impositivo de la sociedad que ha contabilizado dicho resultado en sus cuentas anuales individuales, es decir, el correspondiente a la sociedad transmitente interna.

6. La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales.

7. Los ajustes al valor razonable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos como consecuencia de la aplicación inicial del método de adquisición pueden generar diferencias temporarias, que, en caso de que hayan de ser reconocidas, afectarán al valor inicial del fondo de comercio de consolidación, o de la diferencia negativa de consolidación, según proceda.

Artículo 15. *Fondo de comercio de consolidación.*

1. En el reconocimiento inicial, el valor contable del fondo de comercio de consolidación será superior a la base fiscal, cuando una parte, o su totalidad, no sea deducible. En este caso, no se reconocerá el pasivo por impuesto diferido asociado a dicha diferencia.

Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

2. Si en el reconocimiento inicial del fondo de comercio su valor contable es inferior a su base fiscal, se reconocerá el activo por impuesto diferido correspondiente en la medida en que sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan su aplicación. Dicho reconocimiento se realizará como parte de la contabilización inicial de la adquisición, afectando por tanto, al valor inicial del fondo de comercio.

3. El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las normas generales para el registro de las diferencias temporarias.

Artículo 16. *Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal.*

1. La diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes imponibles o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

a) En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

b) En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.

c) En el caso de sociedades consolidadas por puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

2. La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada,

b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión, y

c) La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada, o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

3. Estas diferencias se valorarán de acuerdo con los criterios generales previstos en esta Resolución, es decir, se contabilizarán por la cantidad que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal, teniendo en cuenta las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera recuperar dichas inversiones.

4. Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos:

a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

5. Los activos y pasivos por impuesto diferido anteriores se reconocerán utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya sean pérdidas y ganancias, reservas, ajustes valorativos, diferencias de conversión u otra partida.

Artículo 17. *Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos.*

Salvo cuando resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables, si en la fecha de adquisición no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido adquiridos que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá reconocerse en la partida «Diferencia negativa en combinaciones de negocios».

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

CAPÍTULO VIII

Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Artículo 18. *Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.*

1. Con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

La citada provisión figurará en la partida 4. «Otras provisiones» del epígrafe I «Provisiones a largo plazo» de la agrupación B) «Pasivo no corriente» del balance o en una partida de la agrupación C) Pasivo corriente, del epígrafe II «Provisiones a corto plazo» si el vencimiento de esta provisión es inferior al año; en su caso, la mencionada deuda, si tiene un vencimiento inferior a un año figurará en la partida 6. «Otras deudas con las Administraciones Públicas» del epígrafe C.V «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo del balance, mientras que si la deuda con la Hacienda Pública tuviese un vencimiento superior a un año, figurará en la partida «Administraciones públicas a largo plazo» que se creará al efecto en el epígrafe B.II «Deudas a largo plazo» del pasivo.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre beneficios, supondrán una reducción en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la cuenta 778. «Ingresos excepcionales».

CAPÍTULO IX

Criterios simplificados

Artículo 19. *Empresas en las que todas las diferencias «temporarias» son «temporales».*

1. Cuando todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases impositivas negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

2. También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

Artículo 20. *Empresario individual.*

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

Artículo 21. *Régimen simplificado de las microempresas.*

El gasto por impuesto sobre beneficios de las microempresas definidas como tales en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas, se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta

devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

CAPÍTULO X

Normas de elaboración de las cuentas anuales

Artículo 22. *Normas de elaboración de las cuentas anuales.*

1. Un activo y un pasivo por impuesto corriente se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho reconocido legalmente de compensar los importes contabilizados, y
- b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre beneficios correspondientes a la misma autoridad fiscal, y esta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

En las cuentas anuales consolidadas, un activo por impuesto corriente en una entidad se compensará con un pasivo por impuesto corriente de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

2. Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

4. La nota de la memoria «Situación fiscal» de las cuentas anuales individuales deberá contener una explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del Impuesto sobre Beneficios

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio							
Impuesto sobre Sociedades.							
Diferencias permanentes.							
Diferencias temporarias: con origen en el ejercicio. con origen en ejercicios anteriores.							
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.							
Base imponible (resultado fiscal).							

Igualmente, se deberá incluir una explicación y conciliación numérica entre el gasto/ ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

a) Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas), así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de cambios en el patrimonio neto.

b) En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

c) Cuando, conforme a las excepciones previstas en esta resolución, no se reconozcan los pasivos por impuesto diferido resultante de diferencias temporarias imponibles, se deberá informar sobre la existencia de estas y de la cuantía de los mencionados pasivos no reconocidos.

d) El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.

e) El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido. En particular, en aquellos casos en que la empresa considere que existe evidencia que permita refutar la presunción de que no es posible recuperar los activos por impuesto diferido en un plazo superior a los diez años, se deberá informar con detalle de las circunstancias en que se soporta ese juicio.

f) Cuando afloren en el ejercicio activos por impuesto diferido por diferencias temporarias, pérdidas fiscales a compensar o deducciones u otras ventajas no utilizadas que procedan de un ejercicio anterior y no hubiesen sido objeto de registro, se informará sobre las circunstancias que motivan la citada afloración respecto de las existentes en el momento en que no se registraron los citados activos en el balance. De igual forma, cuando se hubiesen registrado créditos por deducciones y otros beneficios fiscales como consecuencia de una operación y su efectiva aplicación estuviese condicionada a la realización de una determinada actividad, deberá incluirse en la memoria esta información.

g) Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar. Dicha información contendrá los criterios empleados en la periodificación, tanto en el ejercicio en que se produzca la diferencia permanente o se

apliquen las deducciones y otras ventajas fiscales, como en los ejercicios posteriores hasta que se termine la periodificación. Así mismo se informará en la memoria sobre cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la periodificación prevista en esta norma.

h) Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

i) Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

j) Se informará de todas las estimaciones y cálculos utilizados para la determinación del tipo de gravamen medio esperado, justificando los cambios y variaciones existentes entre los valores actuales y los valores futuros estimados. Igualmente, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, se opte por la utilización del último tipo medio de gravamen disponible, se deberá justificar las razones que han llevado a elegir dicha opción, informando, no obstante, sobre todos aquellos acontecimientos futuros que se considere pueden afectar en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.

k) Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

l) Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

m) Las entidades que apliquen alguno de los regímenes especiales establecidos por la normativa tributaria deberán aportar información sobre el régimen correspondiente, indicando cuando se han cumplido las condiciones para aplicarlo y en su caso, cuando estas se dejan de cumplir, incluyendo los efectos que dicha situación tiene sobre los estados financieros. En concreto, cuando se traten de entidades en alguno de los regímenes especiales basados en la imputación de rentas se deberá incluir información sobre la imputación a los socios de bases imponibles, deducciones y bonificaciones en la cuota, retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta, cuota satisfecha, así como las posibles cuotas que hubiesen sido imputadas a dichas entidad.

n) Para el caso de las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, cada sociedad del grupo fiscal deberá incluir en la memoria, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en esta resolución, cualquier circunstancia relevante sobre este régimen especial de tributación, indicando en particular:

1.º Diferencias permanentes y temporarias surgidas como consecuencia de este régimen especial, señalando para las temporarias el ejercicio en que se originen las mismas así como la reversión producida en cada ejercicio.

2.º Compensaciones de bases imponibles negativas derivadas de la aplicación del régimen de los grupos de sociedades.

3.º Desglose de los créditos y débitos más significativos entre empresas del grupo consecuencia del efecto impositivo generado por el régimen de los grupos de sociedades.

o) Las sociedades sometidas a tributación en el extranjero deberán informar acerca de los tributos extranjeros que gravan el beneficio de la sociedad, indicando conforme al régimen fiscal aplicable cuantas circunstancias afecten a las cuentas anuales de la sociedad, utilizando para ello el mismo esquema de información previsto para el impuesto sobre sociedades español.

p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

5. La nota de la memoria «Situación fiscal» de las cuentas anuales consolidadas deberá contener la información mencionada en el apartado anterior, considerando que las referencias que se efectúan a la empresa o entidad, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, deben entenderse realizadas a la entidad que informa.

En particular, se incorporará la siguiente información:

a) El cuadro explicativo de la diferencia existente entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible, ajustado al siguiente modelo:

CÓDIGO DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y SOCIEDADES
§ 15 Contabilización del Impuesto sobre Beneficios

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del
Impuesto sobre Beneficios

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio							
Impuesto sobre Sociedades							
Diferencias permanentes:							
– de las sociedades individuales.							
– de los ajustes por consolidación.							
Diferencias temporarias:							
– de las sociedades individuales: con origen en el ejercicio. con origen en ejercicios anteriores.							
– de los ajustes por consolidación: con origen en el ejercicio. con origen en ejercicios anteriores.							
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							
Base imponible (resultado fiscal)							

b) Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) La identificación de las sociedades del grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

d) El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance consolidado el correspondiente pasivo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, apartado 4, de esta resolución.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Se deroga la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

§ 16

Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital

Ministerio de Economía y Empresa
«BOE» núm. 60, de 11 de marzo de 2019
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2019-3422

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la Primera Parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad.

Esta resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece que los desarrollos normativos del PGC serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el PGC-PYMES.

II

En España, el Derecho contable fue objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

La opción elegida, a través de la citada Ley 16/2007, de 4 de julio, fue que los principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales han de ser los recogidos en la normativa nacional, sin perjuicio de mantener una sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIC/NIIF-UE). Por otro lado, las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización pueden aplicar voluntariamente estas normas en sus cuentas consolidadas.

En materia de presentación de instrumentos financieros, la norma internacional de referencia en España es la Norma Internacional de Contabilidad 32: Instrumentos financieros. Presentación, adoptada por la Unión Europea (NIC-UE 32) mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

El objetivo de esta norma europea consiste en establecer principios para la presentación de los instrumentos financieros como pasivos financieros o como patrimonio neto, así como para la compensación de activos financieros y pasivos financieros. Desde la perspectiva del emisor, la citada norma se aplica para la clasificación de los instrumentos financieros en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la presentación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionados con ellos, y en las circunstancias en que los activos financieros y los pasivos financieros puedan ser objeto de compensación.

En este sentido, un aspecto sustancial de la reforma del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, fue la incorporación de las definiciones de los elementos integrantes de las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Y, a estos efectos, no cabe duda que el aspecto más reseñable es el impacto que ha tenido en la definición de patrimonio neto el que podría denominarse enfoque del pasivo o «Test de la obligación».

En concreto, por lo que se refiere a determinados elementos de balance debe resaltarse que la convergencia del Derecho Mercantil Contable interno (Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo) con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, trajo consigo un cambio fundamental en la calificación económico-contable de algunos instrumentos financieros utilizados por las empresas españolas para obtener los recursos necesarios para el desempeño de su actividad. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

De acuerdo con esas definiciones, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, la presentación de un instrumento financiero en el patrimonio neto solo es posible si las condiciones de emisión no otorgan al inversor un derecho incondicional a recibir flujos de efectivo, mediante su reembolso o remuneración. Esto es, solo se clasifican en el patrimonio neto los instrumentos financieros que no contienen un componente de pasivo financiero. Este análisis debe atender no sólo a la forma jurídica, sino especialmente a la realidad económica de las operaciones, tal y como estipula el artículo 34.2 del Código de Comercio. Es decir, se exige, en última instancia, una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización.

No obstante, en aquel momento, en aras de mantener la deseable neutralidad de la reforma contable sobre la regulación mercantil, en el artículo 36.1.c) párrafo segundo del Código de Comercio se incluyó la que podría denominarse «regla de conciliación» entre el patrimonio neto contable y el patrimonio neto mercantil. El objetivo de esa modificación fue preservar los criterios sobre el mantenimiento e integridad de la cifra del capital social en términos estrictamente jurídico-mercantiles.

En desarrollo de esas definiciones, los criterios más relevantes sobre presentación de instrumentos financieros se incluyeron en el PGC y en el PGC-PYMES. Así, el vigente PGC advierte de forma clara que es posible que determinadas acciones emitidas o participaciones creadas puedan contabilizarse en el pasivo si, a la vista de los derechos que confieren a los accionistas o socios, se hubiere otorgado a estos últimos un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero.

Además, para el caso particular de las sociedades cooperativas, en el año 2010 y mediante la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, se aclararon los criterios contables a seguir por estas entidades, en ejercicio de la habilitación establecida en la disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, para que el Ministro de Economía y Hacienda (actualmente, la Ministra de Economía y Empresa), a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante orden ministerial, apruebe las adaptaciones del Plan General de Contabilidad por razón del sujeto contable.

Por otro lado, es evidente el impacto o repercusión contable de muchas de las figuras reguladas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, y también es claro que hoy en día no existe una norma que, de forma completa y general, aborde todas las implicaciones contables de la citada regulación.

El objetivo de la resolución es tratar estas cuestiones desde un punto de vista contable. A tal efecto, se ha considerado necesario describir el supuesto de hecho analizado, porque es claro que solo a la vista de los rasgos o características económicas de la operación, derivados de su régimen jurídico, es posible establecer su adecuado tratamiento contable. Del mismo modo, es evidente que la resolución en ningún caso puede venir a modificar o contravenir el vigente régimen mercantil de estas operaciones.

Por las razones expuestas, cabe señalar que la referencia que se incluye en la resolución a las reglas imperativas que rigen en la actualidad en materia de distribución de dividendos o de autocartera, entre otras, se formula con el exclusivo objetivo de poner en contexto la regulación contable y facilitar de este modo a los usuarios de la norma una guía sistemática de esta regulación.

De acuerdo con la normativa aplicable, con carácter previo a la redacción de este proyecto se abrió un proceso de consulta pública con la finalidad de conocer la opinión de los posibles interesados en el desarrollo reglamentario en ciernes sobre los objetivos y alcance del documento que sirviese de base para redactar el proyecto de resolución.

Los comentarios recibidos se muestran a favor de aprobar la norma para mantener el objetivo de armonización con las NIIF-UE y aclarar el tratamiento contable de las operaciones que se realizan habitualmente por las sociedades de capital españolas. Al mismo tiempo se sugiere que la normativa tenga en cuenta las circunstancias de las pequeñas y medianas empresas, y que goce de la suficiente flexibilidad para que las entidades de todos los sectores puedan cumplir de manera proporcionada y ordenada con los cambios propuestos. Por último se recomienda que la entrada en vigor de la resolución permita a las empresas contar con un plazo razonable para la implementación de las políticas contables adecuadas para el cumplimiento del nuevo marco normativo.

III

La resolución se divide en sesenta y dos artículos, agrupados en diez capítulos, una disposición transitoria y una disposición final.

En el capítulo I se incluyen las disposiciones o criterios generales en materia de presentación de instrumentos financieros y, en particular, las definiciones de pasivo financiero e instrumento de patrimonio, con el objetivo de poder juzgar cuándo el importe recibido a título de capital social o por causa de la emisión de otros instrumentos financieros debe mostrarse en los fondos propios o en el pasivo del balance.

La regulación mercantil de las sociedades capitalistas, especialmente las sociedades anónimas, no toma en consideración las condiciones personales de los socios, sino su aportación de capital, a los efectos de estipular el régimen general de las relaciones societarias de contenido económico entre el socio y la sociedad. Así, con carácter general, el socio capitalista percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, previo acuerdo de la junta general, y no tiene un derecho incondicional a recuperar la aportación realizada.

Sin embargo, en otras ocasiones, los instrumentos financieros emitidos o creados por la sociedad otorgan al inversor el derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero (atendiendo a diversas motivaciones, por ejemplo en unos casos para dar respuesta a la singularidad de la sociedad de responsabilidad limitada, de base más personalista, cuando confiere al socio un derecho incondicional de separación; y en otras,

por ejemplo, en la sociedad cotizada, para dotar a estos operadores económicos de una modalidad de financiación más atractiva para el inversor).

Más aún, como consecuencia de una evolución normativa en que se ha puesto de manifiesto una acusada tendencia en favor de la autonomía de la voluntad y de la autorregulación, estos problemas son cada vez más habituales en mérito de los pactos lícitos sobre las prestaciones accesorias, el derecho de separación, exclusión, cláusulas de venta/compra obligatorias a cargo de los socios, etcétera.

En tales casos, de acuerdo con los principios y criterios incluidos en los artículos 34 y siguientes del Código de Comercio, la totalidad o una parte del importe recibido por la sociedad a cambio de la emisión de los instrumentos financieros debe mostrarse en el pasivo del balance, al margen de que la citada aportación se haya realizado a título de capital social.

Aplicando el mismo razonamiento, la naturaleza obligatoria del dividendo preferente o mínimo, justifica que su registro contable se asimile a los gastos financieros devengados en contraprestación por los recursos financieros que obtiene la empresa de sus acreedores.

Es decir, el gasto financiero representa la contrapartida de la obligación de la empresa, en términos contables, cuando no existe un límite temporal a la vigencia del privilegio. Cuando se fija un límite temporal a ese privilegio, el gasto financiero es equivalente a la reversión del descuento calculado en la fecha de reconocimiento inicial de este componente de pasivo. Sin embargo, en ambos casos, el gasto financiero no se tiene en cuenta por la norma mercantil a los efectos de cuantificar el beneficio distribuable. Desde un punto de vista estrictamente mercantil, el dividendo ordinario y el obligatorio, con vigencia limitada o no en el tiempo, están sometidos a las mismas reglas; se rigen por el mismo «Test del Balance».

Por eso, con el objetivo de preservar la autonomía de la regulación mercantil, se ha considerado oportuno introducir una definición de beneficio distribuable que permita conciliar las magnitudes contables con las que se utilizan a efectos mercantiles para determinar la base de reparto a los socios, y poder evaluar si después del acuerdo de distribución el patrimonio neto es inferior al capital social.

Además, en la resolución se aclara que en el supuesto de coexistir en el balance el resultado positivo del ejercicio junto con reservas disponibles, reservas indisponibles, y la reserva legal, los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensarán materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores en el orden que se ha indicado, antes de que se produzca la compensación material con el resultado positivo del ejercicio. Y ello, a pesar de que desde un punto de vista económico no exista diferencia entre las reservas disponibles y el resultado positivo del ejercicio, una vez reducido éste, en su caso, por la dotación de la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

A estos efectos, cabe advertir que la compensación material implica minorar las reservas, incluida la reserva legal, en las pérdidas acumuladas para así cuantificar la reserva legal o indisponible efectiva, pero sin que ello requiera la compensación formal o saneamiento contable de las citadas pérdidas.

La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición. Sobre la base de este razonamiento, ambos conceptos, prima de emisión o asunción y aportaciones de los socios, se incluyen en la definición de beneficio distribuable.

A partir de las mencionadas disposiciones generales, en el capítulo II se regula el tratamiento contable de todas las aportaciones sociales. Esto es, de las aportaciones de los socios al capital (acciones comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), así como de otras posibles aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de los mismos socios realizadas a cuenta de futuras ampliaciones de capital, y, en particular, la fecha en

que estas operaciones surten efectos contables, así como otras cuestiones de diversa índole como las prestaciones accesorias, el usufructo de acciones y las cuentas en participación.

El capítulo III recoge las disposiciones relativas a la contabilidad de la adquisición y enajenación de acciones y participaciones propias o de la sociedad dominante, y de los compromisos de adquisición (contratos a plazo) sobre los propios instrumentos de patrimonio de la empresa. Sobre este punto, se reproduce la interpretación del ICAC incluida en la consulta 2 del Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) n.º 86, de junio de 2011.

Bajo la rúbrica de cuentas anuales, en el capítulo IV se aborda el análisis de los problemas que suscita la reformulación de cuentas anuales y la subsanación de errores contables.

El tratamiento contable de la remuneración de los administradores se estudia en el capítulo V. El aspecto más destacado es la referencia a que cualquier retribución de los administradores debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la sociedad.

En relación con el capítulo VI dedicado a la aplicación del resultado del ejercicio, es oportuno realizar las siguientes aclaraciones.

Los ajustes por cambios de valor positivos, así como las subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto, no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto a los efectos de analizar si esta magnitud, después del reparto, es inferior a la cifra de capital social de acuerdo con lo estipulado en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Esta aclaración implica que ninguna de estas magnitudes puede considerarse a los efectos de compensar pérdidas (materialmente), y permitir con ello un posible reparto del resultado del ejercicio o de las reservas que no estaría permitido de no haberse producido tal compensación.

Del mismo modo se aclara que cuando existan pérdidas acumuladas y el resultado del ejercicio sea positivo, en caso de que el patrimonio neto sea inferior al capital social, el resultado del ejercicio debe destinarse a la compensación formal o saneamiento contable de las pérdidas antes de que, en su caso, proceda destinar una parte del resultado a dotar la reserva legal. Con esta precisión se mantiene y aclara la interpretación del ICAC publicada en la consulta 5 del BOICAC n.º 99, de septiembre de 2014.

En relación con el dividendo a cuenta se precisa que las limitaciones establecidas para el reparto del resultado del ejercicio también operan respecto al reparto de los resultados devengados hasta una determinada fecha, circunstancia que por lo tanto requiere considerar a efectos contables la estimación del dividendo mínimo u obligatorio y el gasto por impuesto sobre beneficios.

Desde la perspectiva del socio, en la resolución se recuerda que cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, en sintonía con la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013.

En el capítulo VII se tratan los aumentos y reducciones de capital. De esta regulación cabe resaltar el registro contable de los aumentos de capital por compensación de deudas. En la resolución se señala que, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el aumento de fondos propios a título de aportación por causa de una ampliación de capital por compensación de deudas se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela, de acuerdo con la interpretación del ICAC acerca del tratamiento contable de estas operaciones recogida en la consulta 5 del BOICAC n.º 79, de septiembre de 2009, y en la consulta 4 del BOICAC n.º 89, de marzo de 2012.

En relación con este capítulo es conveniente advertir del cambio de interpretación sobre el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o

vendíendolos a la sociedad emisora. A diferencia de la interpretación publicada en la consulta 1 publicada en el BOICAC n.º 88, de diciembre de 2011, en la resolución se indica que en la fecha de entrega de los derechos de asignación, en todo caso, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

Los aspectos contables relacionados con la emisión de obligaciones, a la luz de los criterios incluidos en la NIC-UE 32, se analizan en el capítulo VIII. Tomando como referencia los criterios de la norma internacional, reproducidos en el artículo 3 de la resolución, en este capítulo, además de regular con detalle el tratamiento de las obligaciones convertibles en un número fijo de acciones, a opción del inversor, también se aclara que las obligaciones obligatoriamente convertibles en un número fijo de acciones deben calificarse como un instrumento financiero compuesto integrado por un pasivo financiero (valor actual de los intereses a pagar) y un componente de patrimonio neto (cuantificado por diferencia entre el importe recibido en la emisión y el valor del pasivo financiero); no obstante, en caso de que los intereses fuesen discrecionales, el importe recibido se presentaría en el patrimonio neto y el pago de los intereses como una aplicación del resultado.

En el capítulo IX se aborda el tratamiento contable de la disolución y liquidación ordinaria regulada en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, incorporando algunas de las previsiones incluidas en la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Finalmente, se dedica el capítulo X a algunas de las cuestiones planteadas al ICAC acerca de las implicaciones contables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, incluida la transformación y el cambio de domicilio.

La resolución se completa con una disposición transitoria única en la que se estipula que las normas de desarrollo aprobadas por la resolución se aplicarán de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

La resolución concluye con una disposición final única en la que se anuncia su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y que será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

El artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, estipula que los reglamentos cuya propuesta corresponda al Gobierno preverán el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación, salvo que por razones justificadas deba seguirse otro criterio.

Las empresas, de forma mayoritaria, hacen coincidir su ejercicio económico (de doce meses) con el año natural que se inicia el 1 de enero. Por ello, en la normalización contable, tanto nacional como internacional, tradicionalmente, se ha hecho coincidir la entrada en vigor de los nuevos criterios o de las modificaciones normativas en los ejercicios iniciados a partir de esa fecha (1 de enero de un determinado año). De esta forma, todas las operaciones realizadas durante el periodo de información anual se sujetan a las mismas reglas.

La resolución no es de aplicación obligatoria a las operaciones contabilizadas antes de la fecha de entrada en vigor, en aquellos aspectos que introduzcan una aclaración o cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, y sin perjuicio de la subsanación de errores que se pudiera derivar de su primera aplicación en tanto que norma de desarrollo de los criterios generales incluidos en el PGC y en el PGC-PYMES, o de que las sociedades opten por su aplicación retroactiva.

IV

El artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Esta resolución desarrolla los criterios de presentación de los instrumentos financieros regulados en el PGC y en el PGC-PYMES con el objetivo y para atender la necesidad de poner a disposición de los usuarios de las cuentas anuales, de las empresas y de sus auditores, un conjunto de interpretaciones que permitan un adecuado cumplimiento de las respectivas obligaciones que les impone nuestro ordenamiento jurídico. A tal efecto, se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, lo que ha llevado a introducir algunas soluciones prácticas en la resolución en forma de presunciones que admiten prueba en contrario una vez constatado que no existen otras menos restrictivas o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

En definitiva, se ha considerado oportuno aprobar un desarrollo reglamentario del PGC y del PGC-PYMES en materia de presentación de instrumentos financieros y acerca de las implicaciones contables de la regulación mercantil sobre las aportaciones sociales, las operaciones con acciones y participaciones propias, la aplicación del resultado, el aumento y reducción del capital, y, en general, otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, con la finalidad de dotar a estas operaciones de un tratamiento contable adecuado y suficiente en aras de la deseable seguridad jurídica.

La resolución se dicta de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y con la disposición adicional quinta del Real Decreto 1046/2018, de 24 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Empresa, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda previsto en esta última disposición.

En su virtud, el ICAC dicta la siguiente resolución:

CAPÍTULO I

Disposiciones generales.

Artículo 1. *Objeto.*

Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios de presentación de los instrumentos financieros en las cuentas anuales de las sociedades de capital, y aclarar las implicaciones contables derivadas de la regulación contenida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. La resolución es obligatoria para todas las sociedades de capital que aplican el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

2. La resolución no es aplicable a las operaciones de retribución al personal de la sociedad mediante la entrega de acciones o de opciones sobre las acciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 10.

3. Las sociedades cooperativas aplicarán los criterios regulados en la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, y, en ausencia de regulación expresa, aplicarán de forma subsidiaria los contenidos en esta resolución.

Artículo 3. *Definiciones.*

A los efectos de la presente resolución, los siguientes términos se definen como sigue:

1. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de la constitución de la sociedad o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Se entiende por resultados acumulados u otras variaciones que le afecten, los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que no se hayan distribuido.

A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Los préstamos participativos se presentan en el pasivo del balance si cumplen la definición de pasivo incluida en el apartado 3 de este artículo, pero se considerarán patrimonio neto a los efectos de determinar si concurren las causas de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas reguladas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

2. Instrumentos de patrimonio: cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

3. Pasivo financiero: es una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero; también cumple la definición de pasivo financiero una obligación contractual de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, así como determinados contratos que se pueden liquidar con instrumentos de patrimonio propio de la sociedad en los términos regulados en el artículo 4.

Por lo tanto, cumple la definición de pasivo financiero, total o parcialmente, un instrumento que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate a cambio de efectivo o de otro activo financiero, o que sea devuelto automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro cierto o contingente, que esté fuera del control de la sociedad y del inversor, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles.

No obstante, como excepción al tratamiento contable establecido para los pasivos, si el instrumento financiero solo incorpora una obligación contractual para la sociedad que lo emite o crea de entregar al inversor una participación proporcional en sus activos netos en el momento de la liquidación, incluso en el caso de las sociedades que se constituyen con un ámbito temporal limitado, el instrumento se incluirá en el patrimonio neto.

4. Instrumento financiero compuesto: es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo financiero y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor inicial en libros de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

a) Asignará al componente de pasivo financiero el valor razonable de un pasivo financiero similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.

b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo financiero.

c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

5. Beneficio distribuible: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos.

- 1.º Las reservas de libre disposición, y
- 2.º El remanente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuible, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

En todo caso la distribución de resultados o la devolución de las aportaciones indicadas en el párrafo anterior, estará sujeta al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 28.

6. Coste del derecho de suscripción o asunción y de asignación gratuita: es la parte proporcional del valor contable de una acción o participación que corresponde a los citados derechos.

a) El coste del derecho preferente de suscripción o asunción y el de asignación gratuita se determinarán a partir del valor contable de las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho. A estos efectos:

1.º El importe del coste del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita se cuantificarán aplicando al valor contable la proporción existente entre el valor teórico del derecho y el valor ex ante unitario de las acciones o participaciones sociales.

2.º El citado valor contable será el coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro, o el valor razonable de las acciones o participaciones, de forma consistente con la valoración de los activos financieros de los cuales se segrega el derecho.

b) Para el cálculo previsto en la letra anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas y conceptos:

1.º El valor ex ante de las acciones o participaciones sociales será su valor razonable antes del aumento de capital. A estos efectos, se entenderá por valor razonable la cotización bursátil inmediatamente anterior al inicio del plazo para el ejercicio del derecho preferente de suscripción o asunción o de asignación gratuita; en su defecto se tomará el valor teórico contable en esa fecha, corregido, cuando sea razonablemente posible obtener la información, por las plusvalías o minusvalías tácitas de los elementos patrimoniales.

2.º El valor teórico del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita será la diferencia existente entre el valor ex ante unitario y el valor teórico unitario ex post de las acciones o participaciones sociales. No obstante, cuando exista una cotización bursátil del derecho se tomará este valor.

3.º El valor teórico ex post de las acciones o participaciones sociales se calculará sumando al valor ex ante, el importe a desembolsar por las nuevas acciones o participaciones sociales, y dividiendo el importe resultante por la suma del número de las acciones o participaciones sociales antiguas más las previstas para el aumento de capital.

c) Se deberá tener en cuenta la existencia de acciones o participaciones con derechos distintos, incluso cuando esta circunstancia sea consecuencia del aumento de capital, en los términos establecidos en el apartado siguiente.

d) En el caso de segregación de derechos para su venta o para la suscripción o asunción de acciones o participaciones con derechos distintos de los de las acciones o participaciones antiguas, o para el ejercicio del derecho de asignación gratuita de acciones o participaciones con derechos distintos, se aplicarán las reglas indicadas en los párrafos anteriores.

§ 16 Criterios de presentación de instrumentos financieros mercantiles de sociedades de capital

Si las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están deterioradas, al reconocer el coste del derecho se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

Si las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están valoradas a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, al reconocer el coste del derecho se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, según proceda, la parte proporcional del citado ajuste.

7. Valor teórico contable de una acción o participación: es la parte del patrimonio neto que corresponde a cada una de ellas. A estos efectos, se tendrá en cuenta que:

a) El patrimonio neto es el que figura en el balance corregido, en su caso, por el importe del capital social y la prima de emisión o asunción clasificados como pasivo financiero y los desembolsos pendientes no exigidos de todas las acciones emitidas.

b) El número de acciones o participaciones sociales será el número total de las emitidas y suscritas o asumidas con independencia de que correspondan a ampliaciones de capital inscritas o no en el Registro Mercantil.

c) El número equivalente de acciones o participaciones sociales será el que resulte de homogeneizarlas en función de los derechos económicos que corresponda a cada una.

Estos derechos económicos se cuantificarán bajo la hipótesis de «valor de liquidación», de forma que su importe se calculará como si, a la fecha de cálculo del valor teórico contable, se fuera a determinar la cuota de liquidación o participación de cada instrumento en el patrimonio neto.

d) El importe que resulte de dividir el patrimonio neto por el número equivalente de acciones o participaciones (minorado en las acciones o participaciones propias) se reducirá, en su caso, en la cuantía de los desembolsos pendientes no exigidos.

Artículo 4. *Instrumentos financieros que se liquidan con instrumentos de patrimonio propio.*

1. Un contrato separado o uno implícito en un instrumento financiero híbrido no será un instrumento de patrimonio solo porque pueda dar lugar a la recepción o entrega de los instrumentos de patrimonio de la entidad. Cuando la sociedad sea parte de un contrato que pueda ser o será liquidado con instrumentos de patrimonio propio, el acuerdo cumplirá la definición de activo financiero, pasivo financiero o instrumento de patrimonio en función de los siguientes criterios:

a) En el supuesto de que sea un derivado, el contrato cumple la definición de activo o pasivo financiero, en función de que la posición de la sociedad sea favorable o desfavorable, respectivamente, si puede ser o será liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio de la sociedad. A estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio de la sociedad. En caso contrario, el derivado se calificará como instrumento de patrimonio.

Los derechos, opciones o warrants para adquirir un número fijo de instrumentos de patrimonio de la sociedad por un importe fijo en cualquier moneda son instrumentos de patrimonio, siempre que la sociedad ofrezca dichos derechos, opciones o warrants de forma proporcional a todos los accionistas o socios de la misma clase de instrumentos de patrimonio. Si los instrumentos otorgan al tenedor la opción de liquidarlos mediante la entrega de los instrumentos de patrimonio o en efectivo por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o a un precio fijo, entonces cumplen la definición de un pasivo financiero.

b) Si no es un derivado:

1.º El contrato cumple la definición de activo o pasivo financiero si obliga o pueda obligar a recibir o entregar, respectivamente, una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio.

2.º El contrato cumple la definición de instrumento de patrimonio si no comprende ninguna obligación contractual para el emisor de entregar un número variable de instrumentos de patrimonio propio.

2. Un contrato que contenga una obligación para una sociedad de comprar sus instrumentos de patrimonio, a cambio de efectivo o de otro instrumento financiero, dará lugar a un pasivo financiero por el valor actual del importe a reembolsar, incluso si el contrato es en sí mismo un instrumento de patrimonio (porque la sociedad asuma la obligación de comprar un número fijo de acciones a cambio de un importe fijo); este sería el caso si la sociedad tuviera un contrato a plazo que le obligase a comprar sus instrumentos de patrimonio a cambio de efectivo.

El pasivo se reconocerá, en el momento inicial, por el valor actual del importe a reembolsar con cargo a los fondos propios, de acuerdo con el criterio aplicable para la adquisición de acciones o participaciones propias. La valoración posterior del pasivo financiero seguirá, con carácter general, el criterio del coste amortizado en aplicación del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 5. *Criterios de presentación de los instrumentos financieros.*

1. La sociedad clasificará los instrumentos financieros emitidos o creados, en el momento de su reconocimiento inicial, en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de acuerdo con las definiciones incluidas en el artículo 3 y teniendo en cuenta la realidad económica y no sólo la forma jurídica.

2. La sociedad reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

3. Si la sociedad realiza una transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe entregado o recibido se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en caso de adquisición los instrumentos no podrán ser reconocidos como activos financieros de la sociedad.

4. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la sociedad tenga en ese momento el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la sociedad tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

5. Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

Artículo 6. *Costes de transacción de un instrumento financiero.*

1. Los gastos de emisión de un pasivo financiero se reconocerán como un ajuste en el valor inicial del pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Las sociedades que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas podrán optar por contabilizar estos gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A estos efectos se califican como gastos de emisión los gastos incrementales relacionados con la creación del pasivo financiero. Entre otros se incluyen: los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como los de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción.

Y se excluyen: las primas o descuentos de la emisión, los gastos financieros, los gastos de mantenimiento y los gastos administrativos internos.

2. Los gastos incrementales derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de abogados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas o como una menor prima de emisión o de asunción

en caso de emisión de acciones o creación de participaciones y como menor valor del instrumento de patrimonio en los restantes casos.

Los gastos derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias los gastos relacionados con operaciones que afecten al patrimonio neto de la sociedad sin repercusión en el importe final de fondos propios, como una ampliación de capital con cargo a reservas, la agrupación de acciones o participaciones sociales mediante el incremento de su valor nominal, o la creación de nuevas acciones o participaciones sociales mediante la división de su valor nominal.

Del mismo modo, los gastos relacionados con la evaluación y análisis de la sociedad u otros gastos de estudio incurridos por causa de la puesta en circulación de los instrumentos de patrimonio se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos relacionados con transacciones futuras se reconocerán como menores reservas siempre que la operación se haya inscrito en el Registro Mercantil con anterioridad al plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de las cuentas anuales. En caso contrario, el gasto se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Los gastos relacionados conjuntamente con más de una transacción se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y coherente con la utilizada para transacciones similares.

Artículo 7. *Intereses, dividendos, pérdidas y beneficios.*

1. La retribución discrecional a título de participación en el reparto de las ganancias sociales de un instrumento financiero emitido o creado por la sociedad se contabilizará minorando el patrimonio neto, como una aplicación del resultado del ejercicio o de las reservas que lucen en los fondos propios, o como la entrega de un dividendo a cuenta, sin perjuicio de que el citado instrumento cumpla la definición de instrumento financiero compuesto por el hecho de ser reembolsable.

2. A efectos contables la retribución obligatoria de un instrumento financiero emitido o creado por la sociedad se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para el caso de las acciones o participaciones rescatables, obligatoriamente o a opción del inversor, si la parte proporcional del importe del beneficio no distribuido que corresponda a esos instrumentos formase parte del valor del rescate, dicho importe también se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias con abono a la partida en la que se reconozca la deuda con el socio o accionista.

3. En caso de enajenación de instrumentos de patrimonio propio, la diferencia entre la contraprestación recibida y el valor en libros del instrumento se reconocerá directamente en el patrimonio neto en una cuenta de reservas.

4. Los gastos relacionados con la adquisición, enajenación o amortización de los instrumentos de patrimonio propio también se reconocerán en una cuenta de reservas.

CAPÍTULO II

Las aportaciones sociales

Sección 1.^a Las aportaciones de los socios

Artículo 8. *Aportaciones de los socios al capital social.*

1. Las participaciones sociales creadas en la sociedad de responsabilidad limitada y las acciones emitidas en la sociedad anónima se presentarán en el patrimonio neto o en el pasivo del balance de acuerdo con el criterio de clasificación establecido en el artículo 5.

2. El capital social y, en su caso, la prima de emisión de acciones o asunción de participaciones sociales clasificado como patrimonio neto se presentará en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión» del modelo de balance, siempre que se hubiera

producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 5. «Otros pasivos financieros» ó 3. «Otras deudas a corto plazo», ambas del epígrafe C.III «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente del modelo normal o abreviado de balance, respectivamente.

La reformulación de las cuentas anuales no afectará al registro de la ampliación de capital, salvo que se hubiera cometido un error en su contabilización. Una vez inscrita la ampliación de capital después de la formulación de las cuentas anuales, la sociedad mostrará los efectos contables de la operación mediante la nueva expresión de la información comparativa del ejercicio anterior. Las reducciones de capital se contabilizarán aplicando los mismos criterios.

3. El capital social y, en su caso, la prima de emisión de acciones o asunción de participaciones sociales clasificado como pasivo financiero se presentará en un epígrafe específico del balance que deberá crearse a tal efecto, tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo», respectivamente.

4. Las acciones o participaciones suscritas o asumidas se valorarán en el socio inicialmente al coste, que equivaldrá al valor nominal y al importe de la prima de emisión suscrita o asumida, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. El importe pendiente de desembolso, no exigido, se mostrará en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilicen las acciones.

Las acciones o participaciones suscritas o asumidas a cambio de aportaciones no dinerarias se valorarán en el socio de acuerdo con el criterio indicado en el artículo 15.

Artículo 9. *Otras aportaciones de los socios.*

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

3. Para contabilizar estas aportaciones en el patrimonio neto será necesario verificar la siguiente información:

a) La certeza de la incorporación de los activos al patrimonio de la sociedad, o de la condonación de la deuda,

b) La identidad de los aportantes y el porcentaje de participación que poseen en la sociedad,

c) El importe dinerario o el valor razonable de los activos aportados por cada socio, o el valor razonable de la deuda condonada, y

d) Que el fundamento o razón objetiva de la aportación es el incremento de los fondos propios de la sociedad. Esto es, para determinar si las aportaciones se imputan al patrimonio neto o se inscriben dentro del pasivo se estará al título jurídico de la aportación del que debe resultar indubitadamente que las cantidades aportadas solo pueden ser reintegradas a los socios previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 28 para el reparto del beneficio distribuible.

4. Estas contribuciones se integran en el patrimonio neto de la sociedad, pero a cambio no se entregan nuevas acciones o participaciones sociales y, en consecuencia, el socio que las realiza no recibe derecho alguno, sin perjuicio de que las reconozca como un mayor valor de la inversión.

5. Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo constituyen beneficios distribuibles, igual que la prima de emisión o la prima de asunción.

6. Las aportaciones realizadas a cuenta de futuros aumentos de capital social, pendientes de ser acordados por el órgano competente, se contabilizarán de acuerdo con el criterio establecido en el artículo 8.2, salvo renuncia expresa del socio a la restitución de lo aportado en caso de un futuro aumento incompleto del capital social.

7. Las sociedades pertenecientes al sector público contabilizarán las aportaciones recibidas de la entidad pública dominante siguiendo los criterios establecidos en el apartado 2 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los regulados, en su desarrollo, por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Sección 2.^a Otros instrumentos de patrimonio neto

Artículo 10. *Otros instrumentos de patrimonio neto.*

1. Los instrumentos financieros emitidos por la sociedad que de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 5 deban clasificarse como instrumentos de patrimonio, pero no constituyan aportaciones al capital social, se presentarán en el epígrafe A-1.IX «Otros instrumentos de patrimonio neto».

El valor en libros de estos instrumentos aumenta el patrimonio neto de la sociedad, pero su adquisición no atribuye la condición de socio. Los derechos y obligaciones derivados de la condición de titular de estos instrumentos serán los estipulados en el contrato de emisión o creación, y en el texto refundido de la Ley de Sociedad de Capital para el caso de las obligaciones convertibles que incluyan un componente de patrimonio neto.

2. Los planes de retribución a los empleados y administradores de la sociedad mediante la entrega de instrumentos de patrimonio propio, como las opciones sobre acciones, originan el registro de un gasto de personal y un incremento en el patrimonio neto de la sociedad, de acuerdo con los criterios regulados en la norma de registro y valoración sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio del Plan General de Contabilidad, pero no confieren al beneficiario la condición de socio hasta que no se produzca la entrega efectiva de las acciones.

El incremento en el patrimonio neto que se produce a raíz de estos acuerdos se mostrará en el epígrafe A-1.IX «Otros instrumentos de patrimonio neto». Si la sociedad adquiere en el mercado sus propios instrumentos de patrimonio para su posterior entrega a los beneficiarios del plan de retribución (adquisición derivativa condicionada), la diferencia entre la partida del patrimonio neto que se cancela y los instrumentos de patrimonio entregados se reconocerá en una cuenta de reservas.

Sección 3.^a Clasificación de las aportaciones al capital social

Artículo 11. *Acciones y participaciones ordinarias o comunes.*

1. Las acciones y participaciones comunes no atribuyen al socio un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero y, en consecuencia, el reparto de las ganancias acumuladas es discrecional, sin perjuicio de que el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital pueda regular el nacimiento de un derecho de separación en función del contenido del acuerdo de distribución.

Del mismo modo, con carácter general, la sociedad no está obligada a devolver el patrimonio aportado, o ese compromiso solo surgirá si previamente se produce un suceso que la sociedad controla, como son los supuestos de separación o exclusión del socio.

Hasta ese momento, el derecho del socio es una pura y simple expectativa de derecho sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en

consecuencia, no puede concluirse que origine desde un punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo. En la memoria de las cuentas anuales se incluirá una explicación sobre el criterio que ha seguido la sociedad para determinar si se cumplen los requisitos estipulados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para el nacimiento del derecho de separación.

Sin embargo, cuando el nacimiento del derecho a exigir el rescate del instrumento solo esté condicionado por el mero transcurso del tiempo, la sociedad reconocerá un pasivo por el valor actual del importe a reembolsar con cargo a los fondos propios, siguiendo el criterio aplicable para la adquisición de acciones o participaciones propias.

2. De acuerdo con las características descritas en el apartado anterior, con carácter general, las acciones y participaciones comunes se clasificarán como instrumentos de patrimonio y se presentarán en el patrimonio neto siguiendo el criterio indicado en el artículo 8.2.

3. En cuanto al rescate de acciones o participaciones conforme a lo previsto en sus condiciones de emisión y a voluntad del socio o de la sociedad emisora se estará a lo previsto en el artículo 14.

Artículo 12. *Acciones y participaciones con privilegio.*

1. Las sociedades de capital, con las formalidades prescritas para la modificación de los estatutos, pueden crear participaciones sociales y emitir acciones que confieran algún privilegio frente a las comunes, como el derecho a obtener un dividendo preferente.

2. Si los estatutos disponen que el dividendo preferente está condicionado al previo acuerdo de un dividendo ordinario, las acciones y participaciones con privilegio se clasificarán como instrumentos de patrimonio y se presentarán en el patrimonio neto siguiendo el criterio indicado en el artículo 8.2, siempre y cuando estos instrumentos no sean acreedores de otro privilegio que pudiera originar una obligación en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero.

3. Las acciones o participaciones privilegiadas también se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el privilegio de las acciones o participaciones consiste en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) El derecho a obtener el reembolso de su valor, en caso de liquidación, antes de que se distribuya cantidad alguna a los restantes accionistas o partícipes.

b) No quedar afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, independientemente de la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones o participaciones sociales contabilizadas como instrumentos de patrimonio.

4. Por el contrario, si las acciones o participaciones gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

En tal caso, en la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 3.4.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio. A tal efecto, y para las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización, salvo mejor evidencia, se tomará el tipo de interés incremental como tasa de descuento; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

En aplicación del principio de aportación patrimonial efectiva, el valor del pasivo no debe superar el valor del patrimonio recibido. En su caso, el diferencial se contabilizará atendiendo a la realidad económica y jurídica de la operación sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse de los acuerdos alcanzados.

5. Si las participaciones sociales o las acciones se crean o emiten con prima, la sociedad aplicará los mismos criterios de clasificación.

El instrumento se presentará en el pasivo por un importe equivalente al valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes. El exceso sobre dicho importe se mostrará en el epígrafe A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión» del modelo de balance. El importe a mostrar en cada rúbrica se obtendrá multiplicando el nominal y la prima por la proporción que represente el componente de patrimonio neto sobre el valor de las acciones emitidas o participaciones creadas.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá proporcionar la información necesaria para que los usuarios de las cuentas anuales puedan identificar con claridad el importe y características del capital social mercantil y de la prima de emisión o asunción, y la parte proporcional de ambos conceptos que se presenta en el pasivo del balance.

Artículo 13. *Acciones y participaciones sin voto.*

1. Con la emisión o creación de las acciones o participaciones sin voto la sociedad asume una obligación por un importe equivalente al valor actual del dividendo mínimo y, por lo tanto, estas acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto para cuyo registro contable serán de aplicación los criterios establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo anterior.

En particular, el dividendo mínimo devengado y no pagado, originará, al cierre del ejercicio, el registro de un gasto financiero y del correspondiente pasivo financiero por su valor de reembolso, que se dará de baja con abono a un ingreso financiero en el supuesto de que posteriormente no se cumplan las circunstancias previstas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para poder efectuar el pago. Este criterio también se aplicará a las acciones y participaciones con privilegio cuando se acuerde que el dividendo tenga carácter acumulativo.

2. Cuando las participaciones sociales y las acciones sin voto atribuyan al titular los derechos descritos en el apartado 3 del artículo anterior, ninguna de estas circunstancias origina una obligación incondicional en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero y, por lo tanto, a los efectos del análisis contable requerido por el artículo 5, no se tendrán en consideración para cuantificar el componente de pasivo.

Artículo 14. *Acciones rescatables.*

1. Las acciones rescatables, a diferencia de las comunes u ordinarias, pueden ser reembolsables.

2. Las acciones rescatables se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el rescate solo puede hacerse efectivo a solicitud de la sociedad emisora, siempre y cuando estos instrumentos no sean acreedores de otro privilegio que pudiera originar una obligación en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero. En caso contrario, se clasificarán como un pasivo o un instrumento financiero compuesto porque la sociedad no tiene un derecho incondicional a evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación del importe a reembolsar, con una tasa de descuento que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de la entidad.

Si las acciones son reembolsables en cualquier fecha a solicitud del inversor, el valor inicial del pasivo será equivalente al valor de emisión.

3. A los efectos del registro contable se tendrán en cuenta los criterios de presentación establecidos en el artículo 12.

4. Las reglas anteriores se aplicarán a supuestos en que el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital permita la emisión de acciones o la creación de participaciones con la obligación de ser rescatadas por la sociedad en los términos previstos en los estatutos, como es el caso de las que se ejecutaren en virtud de cláusulas estatutarias que otorguen al socio una opción de venta incondicional para transmitir a la sociedad sus acciones o participaciones.

Sección 4.ª Otras cuestiones**Artículo 15.** *Las aportaciones no dinerarias.*

1. Los bienes o derechos recibidos en una aportación no dineraria al capital de la sociedad se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, será coincidente con la valoración en euros que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.

En caso de aportación no dineraria de un negocio, en los términos definidos en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, los instrumentos de patrimonio entregados a cambio se contabilizarán por su valor razonable. Si los instrumentos de patrimonio no cotizan, dicho importe será el valor atribuido a las acciones o participaciones de la sociedad en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.

2. El aportante contabilizará las acciones o participaciones recibidas por el mismo importe, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, y reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre dicho importe y el valor en libros del elemento patrimonial aportado, salvo que la transacción hubiera de calificarse como una permuta no comercial en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad, en cuyo caso las acciones o participaciones recibidas se valorarán por el valor en libros del elemento entregado. Cuando el aportante adquiera el control de un negocio, los costes de transacción se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Salvo prueba en contrario, la operación de permuta se presumirá comercial cuando la aportación se realice a una sociedad que no cumpla la definición de empresa del grupo según la definición recogida en las normas de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, incluso cuando en virtud de la aportación se adquiera el control de la mencionada sociedad. No obstante, la permuta se presume como no comercial cuando por la aportación se obtenga la práctica totalidad del capital social de la sociedad.

En caso de desembolsos pendientes, el socio reconocerá los instrumentos de patrimonio suscritos, pero no dará de baja los elementos patrimoniales que serán objeto de aportación. El importe pendiente de desembolso, no exigido, se mostrará en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilicen los instrumentos de patrimonio.

3. Las aportaciones no dinerarias de un negocio entre sociedades del grupo se contabilizarán aplicando la regla particular establecida en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 16. *Los desembolsos pendientes.*

1. La parte de capital pendiente de desembolso y no exigido figurará en la partida A-1.1.2 «Capital no exigido» o minorará el importe del epígrafe «Deuda con características especiales» del balance, en función de cuál sea la calificación contable del capital y al margen de que el futuro desembolso se realice en metálico o en aportaciones no dinerarias.

2. La exigencia del pago de los desembolsos pendientes originará el reconocimiento de un activo en la sociedad y del correspondiente incremento en el patrimonio neto o en el pasivo, en función de cual sea la calificación contable del capital.

Los desembolsos exigidos cuyo importe se espera recibir en el corto plazo se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

3. Los bienes o derechos recibidos como desembolso pendiente de una aportación no dineraria se contabilizarán, en el momento en que se produzca el desembolso efectivo, por el valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, sin perjuicio de analizar el posible deterioro de valor de los bienes o derechos aportados. En su caso, la pérdida por deterioro de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. La exigencia del pago de los desembolsos pendientes originará en el socio el reconocimiento de un pasivo con cargo a la cuenta compensadora en la que se contabilizó el

dividendo pasivo no exigido. Si el socio incurre en mora se reconocerá el correspondiente gasto financiero.

5. En el caso de encontrarse en mora el accionista, la cantidad ingresada con posterioridad en concepto de interés legal se reconocerá como un ingreso financiero y la indemnización por los daños y perjuicios causados por la morosidad del socio se contabilizará como un ingreso de la explotación. Del mismo modo, el socio reconocerá ambos conceptos como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.

Cuando la sociedad proceda a la venta de las acciones por cuenta y riesgo del socio moroso, la enajenación se contabilizará como una operación por cuenta ajena y, en consecuencia, solo se reconocerán ingresos por el interés legal retenido y, en su caso, por el importe reclamado como indemnización por los daños y perjuicios causados por la morosidad de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior.

Si la venta no pudiese efectuarse y la acción es amortizada, con la consiguiente reducción del capital, la cantidad ya desembolsada que quede en beneficio de la sociedad se contabilizará como un ingreso aplicando el mismo criterio.

Artículo 17. *Las prestaciones accesorias.*

1. Las prestaciones accesorias a las sociedades de capital, en los términos regulados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, no constituyen aportaciones al capital social. La contabilización de estas prestaciones se realizará en función del contenido del acuerdo.

En particular, las aportaciones ejecutadas en su cumplimiento y realizadas en favor de la sociedad se contabilizarán en el patrimonio neto o en el pasivo en atención al título o causa de la aportación y de conformidad con lo previsto en los estatutos. Cuando la aportación tuviera que reconocerse en el patrimonio neto, dicho importe se mostrará en el epígrafe «Otras aportaciones de socios».

2. Cualquier intercambio de bienes o servicios que se pudiera derivar del citado acuerdo se contabilizará por su valor razonable. En consecuencia, toda discordancia entre este valor y la retribución acordada se reconocerá siguiendo los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 18. *Usufructo y nuda propiedad de participaciones sociales o de acciones.*

1. La cesión onerosa del usufructo de participaciones sociales o de acciones se contabilizará en función de los derechos y obligaciones derivados del título constitutivo del usufructo.

2. Cuando atendiendo al contenido del citado acuerdo no proceda reconocer la baja total de balance de las acciones o participaciones, el nudo propietario aplicará los siguientes criterios:

a) En el momento inicial, la contrapartida del importe recibido se reconocerá como un pasivo financiero y se presentará en el epígrafe del balance «Deudas a largo plazo» o «Deudas a corto plazo», en función del plazo por el que se haya constituido el usufructo.

b) Si las acciones o participaciones sobre las que se ha constituido el usufructo se valoran a valor razonable, el pasivo se contabilizará aplicando el mismo criterio.

c) Cuando las acciones o participaciones se valoren al coste, se aplicarán las siguientes reglas:

1.º Con posterioridad al reconocimiento inicial, el nudo propietario contabilizará el pasivo siguiendo el criterio del coste amortizado. El tipo de interés efectivo a emplear será el tipo de interés incremental del nudo propietario en la fecha de reconocimiento inicial.

La baja del pasivo se realizará siguiendo un criterio financiero acorde con la estimación de los beneficios realizada para cuantificar el precio del usufructo, a medida que la sociedad pague el dividendo estimado o un importe superior, con abono a un ingreso que se presentará en la partida «Ingresos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la cancelación del pasivo en función de

anualidades constantes es el tratamiento contable que mejor refleja la imagen fiel de la operación.

Cuando no se cumpla la previsión inicial de obtención de beneficios, la baja del pasivo se contabilizará, en su caso, minorando la pérdida por deterioro de las acciones o participaciones.

2.º En ausencia de pago de dividendos, cuando los beneficios obtenidos por la participada superen la estimación realizada al cuantificar el precio del usufructo, la obligación del nudo propietario de entregar al usufructuario el incremento de valor experimentado por las participaciones o acciones al término del acuerdo originará, al cierre de cada ejercicio, un ajuste en el valor del pasivo y el reconocimiento de un gasto que se presentará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Cuando el nudo propietario no deba reconocer la baja total de balance de las acciones o participaciones, el usufructuario aplicará los siguientes criterios:

a) En el momento inicial, contabilizará el derecho adquirido como un activo financiero en el epígrafe del balance «Inversiones financieras a largo plazo» o «Inversiones financieras a corto plazo», en función del plazo por el que se haya constituido el usufructo.

b) El activo se valorará a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se pueda obtener una valoración fiable de ese valor.

c) En caso contrario, se aplicarán las siguientes reglas:

1.º Con posterioridad al reconocimiento inicial, el usufructuario contabilizará el activo siguiendo el criterio del coste amortizado. El tipo de interés efectivo a emplear será el tipo de interés incremental del nudo propietario en la fecha de reconocimiento inicial.

La baja del activo, en función de un criterio financiero acorde a la estimación realizada, se contabilizará cuando la sociedad pague el dividendo. La diferencia entre el importe obtenido y el coste que se da de baja se presentará en la partida «Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la cancelación del activo en función de anualidades constantes es el tratamiento contable que mejor refleja la imagen fiel de la operación.

Cuando los beneficios obtenidos por la participada sean inferiores a la estimación realizada para cuantificar el precio del usufructo, el usufructuario contabilizará una pérdida por deterioro.

2.º En ausencia de pago de dividendos, la obligación del nudo propietario de entregar el incremento de valor experimentado por las participaciones o acciones usufructuadas al término del usufructo se contabilizará reconociendo la baja del activo y, en su caso, el registro del correspondiente resultado financiero en la partida «Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. La cesión onerosa de la nuda propiedad de participaciones sociales o de acciones se contabilizará aplicando los criterios establecidos para reconocer la baja de un activo financiero, considerando que el usufructo que se retiene debe calificarse y contabilizarse en la sociedad cedente de acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, salvo que atendiendo a los términos del acuerdo no proceda reconocer la baja total de las acciones o participaciones sociales.

Del mismo modo, en caso de baja total, la cesionaria contabilizará las participaciones sociales o acciones adquiridas por su valor razonable con abono a la contraprestación entregada y a un pasivo financiero en concepto de usufructo retenido por el transmitente.

Artículo 19. *Cuentas en participación.*

1. El importe recibido por el partícipe gestor en ejecución de un contrato de cuentas en participación se contabilizará como un pasivo valorado al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que corresponda transferir al partícipe no gestor.

El exceso o déficit atribuido al partícipe no gestor respecto a la aportación realizada se reconocerá como un gasto o un ingreso de la explotación, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el supuesto de que las partes acordasen liquidaciones periódicas de la cuenta en participación, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la cancelación lineal del pasivo en función del paso del tiempo es el tratamiento contable que mejor refleja la imagen fiel de la operación. En tal caso, la diferencia entre el importe trasferido al partícipe no gestor y la parte proporcional del pasivo que se cancela se reconocerá siguiendo el criterio expresado en el párrafo anterior.

2. Sin embargo, cuando el fondo económico del acuerdo resulte equivalente a un instrumento financiero creado por el partícipe gestor, en cuya virtud el partícipe no gestor reciba una participación proporcional en los activos netos de la sociedad en el momento de la liquidación, bien porque la sociedad se constituye con un ámbito temporal limitado o bien porque se crea para cumplir un determinado objeto social, el importe recibido por el partícipe gestor a título de aportación del partícipe no gestor se incluirá en los fondos propios, en el epígrafe «Otros instrumentos de patrimonio neto».

CAPÍTULO III

Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante

Artículo 20. *Adquisición de acciones o participaciones propias.*

1. La adquisición derivativa de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos de patrimonio se registrará en el patrimonio neto por su valor razonable, como una variación de los fondos propios.

Sin perjuicio de otros requisitos establecidos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la adquisición derivativa de acciones propias está condicionada a que estas acciones junto a las que la sociedad o persona que actuase en nombre propio, pero por cuenta de aquella, hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

A estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

2. La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

3. Si la sociedad asume la obligación de adquirir en el futuro sus propias participaciones o acciones clasificadas como instrumentos de patrimonio, se reconocerá un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada denominación. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Los gastos derivados de estas transacciones se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

5. La adquisición de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de instrumento financiero compuesto se contabilizará aplicando los criterios establecidos en este artículo para la adquisición del componente de patrimonio neto del instrumento y el criterio previsto en el Plan General de Contabilidad para la baja de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación entregada y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

6. La adquisición de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo financiero se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad para la baja de pasivos financieros.

Artículo 21. *Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio.*

1. Los contratos de intercambio o permuta financiera sobre las propias acciones o participaciones en los que la sociedad se compromete a pagar (o recibir) un interés fijo o variable a cambio de recibir (o entregar) el rendimiento de sus propios instrumentos de patrimonio durante el plazo del acuerdo, y asume el riesgo de la variación de valor razonable de las acciones o participaciones propias que se origine en ese periodo, se contabilizarán siguiendo los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad para los instrumentos financieros derivados.

2. No obstante, cuando la liquidación del contrato se acuerde únicamente mediante la entrega física por parte de la sociedad de los instrumentos de patrimonio propio en una relación fija, el registro contable se realizará en los fondos propios como un instrumento de patrimonio. Cualquier contrato que pueda suponer un compromiso de adquisición de instrumentos de patrimonio propio deberá reconocerse como un pasivo.

Artículo 22. *Enajenación de acciones o participaciones propias.*

1. La diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja se registrará como una variación de los fondos propios en una partida de reservas.

2. Los gastos derivados de estas transacciones se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

3. La enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de instrumento financiero compuesto se contabilizará aplicando los criterios establecidos en este artículo para la venta del componente de patrimonio neto del instrumento y el criterio previsto en el Plan General de Contabilidad para la emisión de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación recibida y los costes de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

4. La enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo financiero se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad para la emisión de pasivos financieros.

Artículo 23. *Adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante.*

1. La adquisición derivativa de acciones o participaciones de la sociedad dominante, previo cumplimiento de los requisitos legalmente previstos, se registrará como un activo financiero siguiendo la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros o, en su caso, las reglas particulares para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

2. Los gastos derivados de estas transacciones se registrarán como un mayor valor de la inversión financiera.

3. Mientras permanezcan en poder de la sociedad adquirente, en el patrimonio neto del balance de esta sociedad se establecerá una reserva equivalente al importe de las participaciones o acciones adquiridas, computado en el activo, que deberá mantenerse en tanto no sean enajenadas. Dicha reserva no forma parte del beneficio distribuible.

Artículo 24. *Enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante.*

1. La diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante y el valor en libros que se da de baja se registrará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Los gastos derivados de estas transacciones se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un resultado derivado de la baja de un activo financiero minorando la ganancia o aumentando la pérdida de la operación.

CAPÍTULO IV

Cuentas anuales**Artículo 25.** *Reformulación.*

Si una vez formuladas las cuentas anuales del ejercicio los administradores acuerdan su reformulación, en las circunstancias previstas en el artículo 38 letra c) del Código de Comercio, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos que han motivado la revisión de las cuentas inicialmente formuladas, sin perjuicio de los cambios que se deban introducir en los restantes documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 26. *Subsanación de errores.*

La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la sociedad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

CAPÍTULO V

Los administradores**Artículo 27.** *La remuneración de los administradores.*

1. Cuando la remuneración de los administradores se vincule a los beneficios de la sociedad, en cumplimiento del sistema de retribución establecido en los estatutos, la remuneración se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se haya obtenido el citado beneficio.

Si la junta general determina un porcentaje diferente al inicialmente contabilizado, dentro del máximo establecido en los estatutos sociales, el posterior ajuste se reconocerá en la fecha de celebración de la junta general como un cambio de estimación contable.

2. Los planes de remuneración a los administradores basados en acciones u opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones de la sociedad se contabilizarán siguiendo los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre pagos basados en instrumentos de patrimonio del Plan General de Contabilidad.

CAPÍTULO VI

Aplicación del resultado**Artículo 28.** *La aplicación del resultado.*

1. El dividendo obligatorio se contabilizará al cierre del ejercicio como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que a efectos mercantiles el reconocimiento de los dividendos obligatorios constituya una aplicación de resultados de la que debe informarse a la junta en la correspondiente propuesta.

Cuando el importe del dividendo obligatorio sea superior al gasto financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias, la sociedad ajustará la cifra de capital social contable con cargo al resultado del ejercicio u otra partida del beneficio distribuable en el importe en que el dividendo obligatorio supere el gasto financiero. Si las acciones o participaciones se

emitieron o crearon con prima, el citado ajuste afectará al capital social y a la prima en el porcentaje regulado en el artículo 12.5.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

En todo caso, la distribución de beneficios sólo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

4. La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) El reparto de un dividendo obligatorio a cuenta se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) En todo caso, el reparto del dividendo a cuenta está sujeto a las limitaciones establecidas en el apartado 2, considerando el beneficio devengado desde el fin del último ejercicio.

5. La junta general o los administradores de la sociedad podrán adoptar el acuerdo de distribución del dividendo a cuenta durante el ejercicio en el que se haya obtenido el resultado que es objeto de reparto, o en el ejercicio siguiente antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales y de la aprobación de la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio anterior.

Si al cierre del ejercicio el resultado fuera insuficiente para poder realizar una propuesta de aplicación del dividendo a cuenta, a raíz de una evolución adversa de la actividad desarrollada por la sociedad, el importe contabilizado como dividendo a cuenta se reclasificará a las reservas, sin perjuicio del registro contable a practicar en el caso de ejercicio de la acción de restitución regulada en el artículo 278 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

6. El dividendo cuyo importe se espera pagar en el corto plazo se podrá valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo. En caso contrario, la deuda se contabilizará por su valor actual y la valoración posterior del pasivo seguirá el criterio del coste amortizado.

7. Cuando la sociedad acuerde el pago de un dividendo mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, si el valor contable por el que están contabilizados los citados elementos es inferior al valor razonable de la deuda reconocida con el socio, en el momento de la baja se registrará un beneficio por la diferencia entre ambos importes.

Sin embargo, en caso de reparto a una empresa del grupo mediante la entrega de un negocio, la operación se contabilizará de acuerdo con el criterio regulado en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 29. *Las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las cuentas anuales.*

1. Las primas de asistencia a la junta general y los gastos necesarios para su celebración se contabilizarán en la fecha en que se incurran que, con carácter general, será la propia fecha en que se realice el acto. Estos importes se mostrarán en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Sin perjuicio de lo anterior, cuando pueda concluirse que el pago por tal concepto no tiene carácter compensatorio ni cabe identificarlo como una cuantía razonable para incentivar la participación de los socios en el gobierno de la sociedad, la prima de asistencia se reconocerá como una aplicación del resultado.

Para realizar ese juicio se atenderá al importe de la prima de asistencia en comparación con lo que es habitual en sociedades similares, su naturaleza o las condiciones de su atribución o del elenco de los beneficiarios u otras circunstancias que concurran en el caso. En la memoria de las cuentas anuales se incluirá una explicación sobre el criterio que ha seguido la sociedad para contabilizar las primas de asistencia.

Artículo 30. *Las ventajas de los fundadores o promotores en las sociedades anónimas.*

1. Los derechos especiales que la sociedad reserva a los fundadores o promotores, desde una perspectiva contable, no constituyen una aplicación o reparto de beneficios, a pesar de que su importe en ocasiones y según lo establecido en los estatutos de la sociedad deba calcularse tomando como referencia el resultado del ejercicio.

2. Estas ventajas se atribuyen a los fundadores y promotores en contraprestación del servicio prestado a la sociedad en su constitución y, por lo tanto, su concesión origina el nacimiento de un pasivo financiero.

Artículo 31. *La contabilización de la aplicación del resultado en el socio.*

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

4. El dividendo cuyo importe se espera cobrar en el corto plazo se podrá valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo. En caso contrario, el crédito se contabilizará por su valor actual y la valoración posterior del activo seguirá el criterio del coste amortizado.

5. Cuando la sociedad acuerde el pago de un dividendo mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, el socio reconocerá la operación aplicando los criterios generales recogidos en este artículo.

Sin embargo, en caso de que el socio reciba un negocio y la operación se realice entre empresas del grupo se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

CAPÍTULO VII

Aumento y reducción de capital**Artículo 32.** *Aumento de capital. Aportaciones dinerarias y no dinerarias.*

1. Tanto en la constitución como en los aumentos del capital social podrá acordarse, de conformidad con el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones con prima, que deberá satisfacerse íntegramente en el momento de la asunción de las nuevas participaciones sociales o de la suscripción de las nuevas acciones.

2. Los aumentos del capital social se contabilizarán aplicando los criterios recogidos en el capítulo II para reconocer y valorar las aportaciones de los socios.

Artículo 33. *Aumento por compensación de deudas.*

1. Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el aumento de fondos propios a título de aportación por causa de una ampliación de capital por compensación de deuda se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela. En su caso, si se acordara la previa reducción de capital para compensar las pérdidas acumuladas, esta operación se contabilizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.

2. La diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por lo tanto, si el aumento del capital social y la prima de emisión o asunción se acordase por un importe equivalente al valor en libros de la deuda, el mencionado resultado se contabilizará empleando como contrapartida la cuenta 110. «Prima de emisión o asunción».

3. Cuando las acciones de la sociedad estén admitidas a cotización, el aumento de fondos propios a título de aportación se contabilizará por el valor razonable de las acciones entregadas a cambio, y el resultado descrito en el párrafo anterior se determinará por diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y ese importe.

Artículo 34. *Aumento con cargo a reservas.*

1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima, así como las otras aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

2. El aumento de capital social se contabilizará por el valor en libros de las reservas que se dan de baja, y el registro contable podrá originar el reconocimiento de un pasivo si las acciones emitidas o las participaciones creadas cumplen, total o parcialmente, la definición de pasivo.

3. No podrán capitalizarse las partidas del patrimonio neto que figuran registradas fuera de los fondos propios tales como los ajustes por cambios de valor o las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

4. Cuando la sociedad acuerde la entrega gratuita de derechos de asignación dentro de un programa de retribución al accionista, que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, esta última reconocerá un pasivo con cargo a reservas por el valor razonable de los derechos de asignación entregados.

El pasivo se cancelará en la fecha en que se produzca el pago en efectivo a los socios que hayan enajenado los derechos a la sociedad, y en la fecha en que se produzca la entrega de las acciones liberadas. La diferencia entre ambos importes se contabilizará en una cuenta de reservas.

Artículo 35. *La contabilización del aumento de capital en el socio.*

1. Las acciones o participaciones suscritas o asumidas a cambio de nuevas aportaciones dinerarias se contabilizarán en el socio siguiendo el mismo criterio regulado en el artículo 8.4, para el capital social suscrito o asumido en la constitución de la sociedad.

En caso de ejercicio de los derechos de suscripción o asunción preferente formará parte del valor inicial de las nuevas acciones o participaciones el coste de los citados derechos, que previamente habrá sido objeto de segregación del coste de la cartera de donde derivan.

2. Las acciones o participaciones suscritas o asumidas a cambio de nuevas aportaciones no dinerarias se contabilizarán en el socio de acuerdo con el criterio indicado en el artículo 15.

3. Las acciones o participaciones suscritas o asumidas en una ampliación de capital por compensación de créditos se contabilizarán en el socio por su valor razonable.

4. Cuando la sociedad acuerde la entrega de derechos de asignación gratuita dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

Si el inversor decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones, los valores recibidos se contabilizarán por su valor razonable.

En su caso, la diferencia entre el importe recibido por la enajenación de los derechos en el mercado o el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro se reconocerá como un resultado financiero.

Artículo 36. *Reducción del capital social: criterio de presentación.*

La reducción de capital social acordada en el ejercicio se mostrará en el balance de ese periodo siempre que la escritura pública en la que se refleje el acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil antes de que se formulen las cuentas anuales del citado ejercicio, dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Artículo 37. *Reducción de capital por pérdidas.*

1. Con carácter general, la reducción de capital social por pérdidas origina un cambio en la composición de los epígrafes incluidos en los fondos propios del balance, pero no conlleva una variación del patrimonio neto de la sociedad.

Cuando el capital social que se reduce esté contabilizado en el pasivo del balance, la compensación de pérdidas se reconocerá con cargo a la deuda que se cancela.

2. La reducción de capital social y, en su caso, de las reservas, en los términos regulados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se contabilizará por el valor en libros de las pérdidas que se compensan.

3. Si la reducción de capital tiene por finalidad compensar todo o parte del resultado negativo del propio ejercicio, se contabilizará con abono a una cuenta de reservas por el importe de la compensación de las pérdidas devengadas hasta la fecha a la que se refiera el acuerdo.

La información sobre esta operación deberá recogerse en la memoria y, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Artículo 38. *Reducción de capital para dotar la reserva legal o las reservas disponibles.*

La reducción del capital para la constitución o el incremento de la reserva legal o de una reserva disponible se contabilizará, previo cumplimiento de las exigencias legales previstas a tal efecto, minorando el capital social o, en su caso, el saldo de la cuenta de pasivo en la que se hayan reconocido las aportaciones de los socios, e incrementando la correspondiente reserva.

Artículo 39. *Reducción de capital mediante la devolución del valor de las aportaciones o la adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización.*

1. La adquisición de participaciones o acciones propias calificadas como instrumentos de patrimonio neto para su amortización origina una reducción de los fondos propios y el reconocimiento de una deuda con el socio por el valor razonable de las participaciones o acciones adquiridas. En su caso, la diferencia entre el valor de las participaciones o acciones propias adquiridas y el capital social amortizado se registrará en una partida de reservas. En la amortización de acciones o participaciones de la sociedad dominante deberá cancelarse la reserva especial que se hubiera dotado con abono a una cuenta de reservas disponibles.

Si las acciones o participaciones propias cumplen, total o parcialmente, la definición de pasivo financiero, la operación se contabilizará aplicando el criterio establecido en este artículo para la adquisición del componente de patrimonio neto del instrumento y la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad para la baja de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación entregada y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a sus valores razonables.

La reducción de capital mediante la devolución del valor de las aportaciones a los socios, sin previa adquisición de las participaciones o acciones propias, se contabilizará aplicando los mismos criterios.

2. En los casos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la sociedad contabilizará una reserva por un importe equivalente al nominal de las acciones o participaciones amortizadas, de la que solo podrá disponerse en los términos previstos en la citada legislación y sin perjuicio de su posible capitalización posterior o de su aplicación a la compensación de pérdidas.

3. Si el desembolso se aplaza la deuda se contabilizará por su valor actual y la valoración posterior del pasivo seguirá el criterio del coste amortizado.

4. Cuando la sociedad acuerde el pago de la deuda con el socio mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, si el valor contable por el que están reconocidos los citados elementos es inferior al valor de la deuda reconocida con el socio, en el momento de la baja se registrará un beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre ambos importes. En el supuesto excepcional en que el activo esté contabilizado por un importe superior al valor de la deuda, la diferencia se registrará como una pérdida por la baja del activo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin embargo, en caso de que la deuda se cancele mediante la entrega de un negocio entre empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con el criterio regulado en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

5. Cuando la reducción del capital social o la adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización no afecte por igual a todos los socios, según la proporción de sus derechos económicos en la sociedad, la diferencia entre el importe acordado y el valor razonable de la operación se contabilizará atendiendo a su realidad económica.

Artículo 40. *La contabilización de la reducción de capital en el socio.*

1. Con carácter general, la reducción del capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.

Por lo tanto, en la reducción y aumento de capital simultáneo el socio mantendrá el deterioro, en su caso, previamente contabilizado sin que la operación societaria origine la aplicación de la corrección valorativa salvo por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse aplicando la cuenta compensadora de valor en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

No obstante lo anterior, cuando la inversión en una sociedad con patrimonio neto negativo se haya corregido en su totalidad para reconocer un deterioro de valor y, al mismo tiempo, existan dudas sustanciales sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (en particular, por causa de las pérdidas recurrentes de la participada y

porque se haya acordado la apertura de la liquidación), siendo remota la posibilidad de que se recupere su valor, la entidad inversora registrará la baja de la inversión con cargo a la cuenta correctora de valor, siempre y cuando se haya acordado la reducción de capital para compensar pérdidas.

2. Cuando se acuerda una reducción de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal, se agrupan las acciones o participaciones o se amortiza parte de ellas, se produce una desinversión al recuperar el socio parcial o totalmente el coste de la inversión efectuada y, por lo tanto, se deberá disminuir proporcionalmente el valor en libros de la inversión, tal y como se regula en el párrafo siguiente.

Para identificar en el inversor el coste de las acciones o participaciones correspondientes a la reducción de capital se deberá aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al patrimonio neto de la sociedad antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento; en su caso, se reducirá también proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

La diferencia entre el importe recibido y el valor contable de la inversión que se da de baja, siguiendo el criterio establecido en el párrafo anterior, se reconocerá como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Cuando la sociedad acuerde el pago de la devolución de aportaciones mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, el socio contabilizará la reducción de capital aplicando el tratamiento contable previsto para las permutas.

A tal efecto, la permuta se presumirá como no comercial cuando la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital de la sociedad transmitente. La diferencia entre el valor por el que proceda reconocer el activo recibido y el valor en libros de la inversión que se da de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin embargo, en caso de que la devolución se realice mediante la entrega de un negocio entre empresas del grupo la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

CAPÍTULO VIII

Obligaciones y otros instrumentos de financiación

Artículo 41. *La emisión de obligaciones.*

1. Las sociedades de capital clasificarán las obligaciones emitidas, en el momento de su reconocimiento inicial, en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como un pasivo financiero o como un instrumento de patrimonio, de acuerdo con las definiciones incluidas en el artículo 3 y teniendo en cuenta la realidad económica y no sólo su forma jurídica.

2. Si las obligaciones emitidas incorporan un derivado implícito la sociedad emisora y los inversores contabilizarán el instrumento de acuerdo con el criterio previsto para los instrumentos financieros híbridos en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, según proceda. Cuando el derivado implícito cumpla la definición de instrumento de patrimonio en la sociedad emisora, esta última seguirá el criterio incluido en el apartado anterior para contabilizar el instrumento financiero compuesto.

Así, entre otros casos, existe un derivado implícito en un instrumento de deuda cuando los pagos de principal o intereses están indexados a un instrumento de patrimonio o a un índice de valores o de materias primas cotizadas.

3. Cuando en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se estipule la regla de separación del derivado implícito y

del contrato principal, no procederá realizar la mencionada segregación en los siguientes casos:

a) Derivados cuyo activo subyacente es un tipo de interés, a menos que el instrumento financiero prevea la posibilidad de liquidarlo de una manera tal que el inversor no recupere sustancialmente toda su inversión inicial o que la rentabilidad inicial del instrumento sea al menos el doble que la que se obtendría del mercado por un contrato de similares condiciones a las del contrato principal.

b) Opciones no apalancadas de límite al alza o a la baja, por encima o por debajo de los tipos de mercado en el momento de emisión, o una combinación de ambas, sobre un tipo de interés (*caps, floors, collars*).

c) Opciones de cancelación anticipada implícitas, a menos que el precio de ejercicio de la opción sea sustancialmente distinto al coste amortizado del empréstito en la fecha de ejercicio.

4. Un derivado implícito que no sea una opción (como un contrato a plazo o uno de permuta financiera implícitos) se separa del contrato principal teniendo en cuenta sus condiciones sustantivas, ya sean explícitas o implícitas, de manera que tenga un valor razonable nulo al ser reconocido inicialmente.

Un derivado implícito basado en opciones (como una opción implícita de venta, de compra, con límite superior o inferior, o una opción sobre una permuta financiera), se separa del contrato principal sobre la base de las condiciones establecidas para el componente de opción que posea. El importe inicial en libros del contrato principal es el importe residual después de separar el derivado implícito.

5. Generalmente, los derivados implícitos múltiples en un instrumento individual son tratados como un único derivado implícito compuesto. Sin embargo, los derivados implícitos que se clasifican como patrimonio neto, se contabilizan de manera separada de los que han sido clasificados como activos o pasivos financieros. Además, si un instrumento tiene más de un derivado implícito, y esos derivados se relacionan con diferentes exposiciones de riesgo y son fácilmente separables e independientes unos de otros, se contabilizarán cada uno por separado.

Artículo 42. Las obligaciones convertibles.

1. Las obligaciones convertibles en un número fijo de acciones de la sociedad, a opción del inversor u obligatoriamente si se produce un evento futuro, se califican como un instrumento financiero compuesto, de acuerdo con las definiciones incluidas en el artículo 3 y lo previsto en el artículo 4.

En la fecha de reconocimiento inicial, el emisor de estas obligaciones determinará el importe en libros del componente de pasivo, medido por el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio, pero que incluya, en su caso, los eventuales elementos derivados implícitos que no sean de patrimonio.

2. El importe en libros del instrumento de patrimonio, representado por la opción de conversión del instrumento en acciones comunes, se determinará deduciendo el valor razonable del pasivo financiero del valor razonable del instrumento financiero compuesto considerado en su conjunto. En ningún caso se producirán pérdidas ni ganancias en el reconocimiento inicial.

Los gastos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento, en proporción a la valoración inicial de ambos componentes.

La separación de los componentes del instrumento financiero compuesto efectuada en el momento inicial no se revisará a lo largo de la vida de la operación.

3. Con posterioridad, el componente de pasivo se contabilizará, con carácter general, aplicando el criterio del coste amortizado, y el componente de patrimonio neto se reconocerá en el epígrafe «Otros instrumentos de patrimonio neto» incluido en los fondos propios del balance y no será objeto de una nueva valoración.

En la fecha en que se produzca la conversión, la sociedad dará de baja el componente de pasivo con abono a la partida de capital y, en su caso, a la prima de emisión. Además, el componente original de patrimonio neto se reclasificará a la rúbrica de prima de emisión. En

consecuencia, en la fecha de vencimiento, la conversión no produce, con carácter general, un resultado imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias, aun cuando el canje se realice con acciones propias, sin perjuicio, en su caso, del resultado previamente reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por la valoración posterior de los derivados implícitos que cumplan la definición de pasivo.

4. Si se acuerda el reembolso de las obligaciones, la sociedad dará de baja el pasivo y, por diferencia con la contraprestación entregada, contabilizará el resultado de la operación en el margen financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias. Del mismo modo, el componente original de patrimonio neto se reclasificará a una cuenta de reservas.

5. Cuando la sociedad cancele la obligación convertible antes del vencimiento, mediante un rescate anticipado o una recompra, en los que se mantengan inalteradas las condiciones de conversión, la sociedad distribuirá la contrapartida entregada y los gastos de transacción del rescate o la recompra entre los componentes de pasivo y de patrimonio neto del instrumento a la fecha de la transacción, de forma coherente con el método utilizado en la distribución que efectuó en el reconocimiento inicial del instrumento.

Una vez hecha la distribución de la contrapartida entregada entre ambos componentes, el resultado relacionado con la cancelación del pasivo se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el que corresponda al componente de patrimonio neto se reconocerá directamente en una partida de reservas.

6. En el caso de modificación de las condiciones iniciales de conversión, con el objeto de favorecer una conversión anticipada, la diferencia, en la fecha de modificación de las condiciones, entre el valor razonable de la contrapartida que el inversor vaya a recibir por la conversión del instrumento con las nuevas condiciones y el valor razonable de la contrapartida que hubiera recibido según las condiciones originales, se reconocerá como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

7. La sociedad que suscriba obligaciones convertibles en acciones contabilizará su inversión como un instrumento financiero híbrido de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, según proceda.

Artículo 43. *Las obligaciones o instrumentos similares obligatoriamente convertibles en acciones o con relación de canje variable.*

1. Las obligaciones y otros instrumentos similares obligatoriamente convertibles en un número fijo de acciones se contabilizarán como un instrumento de patrimonio, salvo que otorguen al inversor un derecho a recibir una retribución obligatoria. En caso contrario, las obligaciones o instrumentos similares se calificarán como un instrumento financiero compuesto siguiendo los criterios establecidos en el artículo 41.

2. Por el contrario, las obligaciones y otros instrumentos similares que establezcan cláusulas de conversión por las que se estipule una relación de canje que obligue a la entrega de una cantidad variable de acciones propias se contabilizarán como un pasivo financiero de acuerdo con lo establecido en el artículo 4, o como un instrumento financiero híbrido si a la vista de las condiciones de emisión se pudieran identificar derivados implícitos que no sean de patrimonio.

A estos efectos, cuando la sociedad emita obligaciones convertibles a un precio de ejercicio igual al valor de cotización de las acciones en el momento de la conversión, con un máximo y un mínimo de acciones, el derivado implícito cumple la definición de pasivo.

Artículo 44. *Las obligaciones o instrumentos similares sin vencimiento.*

Los instrumentos de deuda reembolsables exclusivamente en la liquidación de la sociedad se contabilizarán en su totalidad como un pasivo financiero en el emisori otorgan al inversor el derecho a una remuneración obligatoria similar a la que ofrecen en el mercado otros instrumentos de deuda con unas características económicas equivalentes.

CAPÍTULO IX

Disolución y liquidación**Artículo 45.** *La liquidación ordinaria.*

1. Una vez declarada la disolución no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, porque no se extingue la personalidad jurídica de la sociedad y deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán elaborarse, en su caso, los restantes documentos exigidos por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital como el inventario, el balance de la sociedad referido al día en que se hubiere acordado la disolución y el balance final de la liquidación.

2. La sociedad en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, conservará la periodificación contable ordinaria. Es decir, cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre, prevista en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital o en los estatutos de la sociedad. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha. El «balance inicial» regulado en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital es un documento extracontable, como el propio «balance final de liquidación».

3. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal caso, o cuando acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de información que pudieran venir impuestas por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

4. Si después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, se acuerda la disolución de la sociedad, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Cuando la disolución se acuerde después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por las personas sobre las que recaiga dicha obligación. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser, en su caso, auditadas, aprobadas por la junta general, y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

CAPÍTULO X

Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio social**Sección 1.ª La transformación****Artículo 46.** *La transformación.*

1. En virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica. Por lo tanto, la transformación no altera la fecha de cierre del ejercicio a menos que la junta acuerde su modificación.

Los gastos incurridos en la transformación de la sociedad se reconocerán de acuerdo con el principio de devengo y se mostrarán en el resultado de la explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que se deban contabilizar como una reducción de reservas de acuerdo con lo indicado en el artículo 6.

El valor en libros de los elementos patrimoniales de la sociedad que se transforma no se modifica por el hecho de que la sociedad adopte otro tipo social sin perjuicio de lo que se indica en los apartados siguientes.

2. La transformación de una sociedad que tuviera emitidas obligaciones u otros valores en otro tipo social al que no le esté permitido emitirlos y la de una sociedad anónima que tuviera emitidas obligaciones convertibles en acciones en otro tipo social diferente, sólo podrán acordarse si previamente se hubiera procedido a la amortización o a la conversión, en su caso, de las obligaciones emitidas.

3. En su caso, hasta que el socio no ejerza el derecho de separación en tiempo y forma, el porcentaje de capital social que represente la participación de estos socios se seguirá mostrando en los fondos propios.

Una vez se cumplan los requisitos estipulados en la Ley 3/2009, de 3 de abril, para determinar que el socio ha quedado separado de la sociedad, se reconocerá un pasivo por un importe equivalente al valor razonable de las acciones o participaciones de estos socios, con cargo a una partida de fondos propios que represente el importe del compromiso de adquisición de los instrumentos de patrimonio propio.

4. El aumento o reducción de capital, o la conversión de obligaciones en acciones que pudiera derivarse de las reglas incluidas en los apartados anteriores, así como los gastos relacionados con estas operaciones, se contabilizarán de acuerdo con los criterios regulados en la resolución para estas operaciones.

Sección 2.ª La fusión

Artículo 47. Criterios generales para contabilizar una fusión.

1. A los efectos de la presente norma se entiende por fusión el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la Ley 3/2009, de 3 de abril.

Cuando el valor razonable de las acciones o participaciones entregadas por los socios no coincida con el valor razonable de las recibidas, más, en su caso, la compensación en metálico prevista en la Ley 3/2009, de 3 de abril, la diferencia se contabilizará atendiendo a la realidad económica de la operación.

2. Si el patrimonio que se transmite por causa de la fusión cumple la definición de negocio establecida en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y las sociedades que intervienen en la operación no se califican como empresas del grupo, en los términos definidos en la norma de elaboración de las cuentas anuales sobre empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la fusión se contabilizará siguiendo el método de adquisición estipulado en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y lo dispuesto en los artículos de esta sección.

3. Cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio, solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la norma de registro y valoración que resulte aplicable, en función de la naturaleza del elemento patrimonial, para contabilizar la operación en la sociedad absorbente.

En particular, no se consideran contrarios a dicha regulación, los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, en concreto, las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

Sin embargo, los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como mayor valor del activo adquirido. Además, en estos casos, la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición.

4. Si el patrimonio que se transmite por causa de la fusión cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la fusión se contabilizará siguiendo las reglas particulares reguladas en la norma de

registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

5. Salvo en los supuestos de fusión inversa regulados en el artículo 50, en una operación de fusión por absorción la sociedad absorbente será la empresa adquirente y la sociedad absorbida se calificará como empresa adquirida.

En las operaciones de fusión por creación de nueva sociedad, el negocio adquirente será el que se califique como tal de acuerdo con los criterios regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad. Las restantes empresas que intervengan en la operación se tratarán a efectos contables como negocios adquiridos.

Artículo 48. *La contabilidad de la sociedad adquirente en la fusión.*

1. El método de adquisición regulado en el Plan General de Contabilidad supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

2. La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente (absorbente) obtiene el control de la sociedad o sociedades adquiridas (absorbidas). Con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad adquirida (absorbida) en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la empresa adquirente (absorbente) en un momento posterior.

3. Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida (absorbida) hasta la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente (absorbente) reconocerá los efectos retroactivos de la fusión desde la fecha de adquisición, y los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (absorbida) de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, con abono a la cuenta «Socios de sociedad disuelta», por el valor razonable de la contraprestación acordada.

La cuenta «Socios de sociedad disuelta» se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y «Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57. «Tesorería».

4. La fusión no afecta a la información comparativa de la sociedad adquirente porque la operación solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

Además, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que se hace referencia en el apartado anterior. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación. No obstante, una vez inscrita la fusión la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

5. En caso de fusión por creación de nueva sociedad, la baja de los activos y pasivos de la sociedad adquirente (absorbida) se contabilizará por su valor en libros sin que proceda reconocer resultado alguno, y la nueva sociedad contabilizará los citados elementos por el mismo importe con efectos retroactivos desde el inicio del ejercicio.

En estos casos, las cuentas anuales del primer ejercicio incluirán la información comparativa de la sociedad adquirente.

Artículo 49. *La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión.*

1. La eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción, y por lo tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta ese momento.

2. Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción, la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida) mostrará los efectos contables de la fusión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales.

En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

3. Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad adquirida (absorbida) deberá formular las cuentas anuales del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión.

4. Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil.

En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirida (absorbida) reconocerá los efectos contables de la fusión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en su libro diario para dar de baja los ingresos y gastos devengados desde la fecha de adquisición empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de fusión».

Del mismo modo, una vez inscrita la fusión, la sociedad adquirida (absorbida) que se extinga reconocerá, con los efectos retroactivos indicados en el párrafo anterior, el traspaso de los activos y pasivos mediante la baja o cancelación de las correspondientes partidas del balance, empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de fusión», por el valor razonable de la contraprestación acordada, y contabilizará, en su caso, el resultado de la operación, neto de los gastos de transacción incurridos por la sociedad adquirida (absorbida).

La cuenta «Socios, cuenta de fusión» se abonará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad absorbente, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se extingue.

Artículo 50. *La fusión inversa.*

1. Se califican como inversas, a los efectos de esta norma, las operaciones de fusión en las que los antiguos socios de la sociedad absorbida adquieren el control de la sociedad absorbente.

2. En las fusiones inversas, los efectos contables de la fusión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la sociedad absorbente, devengados desde el último cierre del ejercicio hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta «Prima de emisión o asunción», y los ingresos y gastos de la sociedad absorbida lucirán en las cuentas anuales de la sociedad absorbente desde el inicio del ejercicio económico.

En todo caso, en la memoria se informará de los ingresos y gastos del negocio adquirido devengados hasta la fecha de adquisición.

3. En los supuestos de adquisición inversa, la diferencia indicada en el artículo 49.4 se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente, sin perjuicio de su posterior eliminación contra la cuenta «Prima de emisión o asunción».

4. Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, la sociedad absorbente no incluirá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza. La sociedad absorbida no formulará cuentas anuales porque sus activos y

pasivos, así como los ingresos, gastos y flujos de efectivo originados desde el inicio del ejercicio económico deben lucir en las cuentas anuales de la sociedad absorbente.

En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Además, como excepción a la regla general, la información comparativa de periodos anteriores a la fusión en la sociedad absorbente estará referida a la de la empresa adquirente en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad.

5. Si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión contable. Una vez inscrita la fusión, la sociedad absorbente mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Artículo 51. *La fusión transfronteriza.*

A las fusiones transfronterizas les serán de aplicación los criterios contables establecidos en el artículo 47 para contabilizar las fusiones, considerando las siguientes precisiones:

1. Cuando la sociedad absorbente esté sujeta a la legislación española y la absorbida a la legislación de otro Estado miembro, en caso de que la moneda funcional de esta última difiera del euro, se deberán tener en cuenta los criterios sobre conversión a la moneda de presentación euro establecidos en el Plan General de Contabilidad y en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, para contabilizar los elementos patrimoniales adquiridos.

2. Si la sociedad absorbente española es la sociedad adquirida se aplicarán los criterios regulados en el artículo anterior.

Artículo 52. *La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la fusión.*

1. Los socios de las sociedades que se extinguen por causa de la fusión reconocerán y valorarán las acciones o participaciones recibidas de la sociedad absorbente o de la sociedad de nueva creación aplicando los criterios establecidos para las permutas. A estos efectos, la permuta se presumirá comercial salvo que por la operación de canje el socio reciba la práctica totalidad del capital social de la sociedad absorbente o de nueva creación. Si la permuta se califica como comercial, la diferencia entre el precio de adquisición de los instrumentos de patrimonio recibidos y el valor en libros de los instrumentos dados de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En las fusiones inversas se aplicará este mismo criterio a los socios de la absorbida legal. Para los socios de la absorbente legal no se produce ningún canje de acciones o participaciones.

2. Los socios de la sociedad absorbente que apliquen a la inversión el criterio del coste no modificarán el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión.

3. Cuando la fusión se contabilice aplicando las reglas particulares reguladas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el socio también seguirá esas reglas particulares.

Sección 3.^a La escisión

Artículo 53. *Criterios generales para contabilizar una escisión.*

1. A los efectos de esta norma se entiende por escisión el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la Ley 3/2009, de 3 de abril.

2. Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio establecida en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y las sociedades que intervienen en la operación no se califican como empresas del grupo, en los términos definidos en la norma de elaboración de las cuentas anuales sobre empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la

escisión se contabilizará siguiendo el método de adquisición estipulado en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y lo dispuesto en los artículos de esta sección.

3. Cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio, solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la norma de registro y valoración que resulte aplicable, en función de la naturaleza del elemento patrimonial, para contabilizar la operación en la sociedad beneficiaria.

En particular, no se consideran contrarios a dicha regulación, los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, en particular, las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

Sin embargo, los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como mayor valor del activo adquirido. Además, en estos casos, la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición.

4. Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

5. De acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, se contabilizarán siguiendo las reglas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, los siguientes acuerdos de transferencia de un negocio:

a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.

b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.

c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

6. Cuando el valor razonable de las acciones o participaciones entregadas por los socios no coincida con el valor razonable de las recibidas, más, en su caso, la compensación en metálico prevista en la Ley 3/2009, de 3 de abril, la diferencia se contabilizará atendiendo a la realidad económica de la operación.

7. Salvo en los supuestos de escisión inversa regulados en el artículo 56, en una operación de escisión por absorción la sociedad beneficiaria será la empresa adquirente y el patrimonio escindido se calificará como empresa adquirida.

En las operaciones de escisión por creación de nueva sociedad, el negocio adquirente será el que se califique como tal de acuerdo con los criterios regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad. Las restantes empresas que intervengan en la operación se tratarán a efectos contables como negocios adquiridos.

Artículo 54. *La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión.*

1. El método de adquisición regulado en el Plan General de Contabilidad supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

2. La fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente obtiene el control del negocio o negocios adquiridos. Con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad parcial o totalmente adquirida (escindida) en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la sociedad adquirente (beneficiaria) en un momento posterior.

3. Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida (escindida) hasta la fecha de inscripción de la escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente (beneficiaria) reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha de adquisición, y los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (escindida) de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, con abono a la cuenta «Socios de sociedad escindida», por el valor razonable de la contraprestación acordada.

La cuenta «Socios de sociedad escindida» se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y «Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57. «Tesorería».

4. La escisión no afecta a la información comparativa de la sociedad adquirente porque la operación solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

Además, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que se hace referencia en el apartado anterior. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de escisión deba incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación. No obstante, una vez inscrita la escisión, la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Artículo 55. *La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión.*

1. La eficacia de la escisión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la escisión, y por lo tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta ese momento.

2. Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción, la contabilidad de la sociedad adquirida (escindida) recogerá los efectos contables de la escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales.

En el supuesto general en el que la escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

3. Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad adquirida (escindida) deberá formular las cuentas anuales del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la escisión.

4. Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad escindida hasta la fecha de inscripción de la escisión en el Registro Mercantil.

En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirida (escindida) reconocerá los efectos contables de la escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en su libro diario para dar de baja los ingresos y gastos devengados desde la fecha de adquisición empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de escisión».

Del mismo modo, una vez inscrita la escisión la sociedad adquirida (escindida) reconocerá, con los efectos retroactivos indicados en el párrafo anterior, el traspaso de los activos y pasivos cancelando las correspondientes partidas del balance, empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de escisión», por el valor razonable de la contraprestación acordada, y contabilizará, en su caso, el resultado de la operación, neto de los costes de transacción incurridos por la sociedad adquirida (escindida).

La cuenta «Socios, cuenta de escisión» se abonará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad beneficiaria, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se escinde o extingue.

5. En caso de escisión con creación de nueva sociedad, en relación con la empresa adquirente (escindida), la baja de los activos y pasivos se contabilizará por su valor en libros sin que proceda reconocer resultado alguno.

Artículo 56. *La escisión inversa.*

1. Se califican como inversas, a los efectos de esta norma, las operaciones de escisión en las que los antiguos socios de la sociedad escindida adquieren el control de la sociedad beneficiaria.

2. En las escisiones inversas, los efectos contables de la escisión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la sociedad beneficiaria, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta «Prima de emisión o asunción», y los ingresos y gastos generados por el negocio escindido lucirán en las cuentas anuales de la sociedad beneficiaria desde el inicio del ejercicio económico.

3. En los supuestos de escisión inversa, la diferencia indicada en el artículo 55.4 se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria, sin perjuicio de su posterior eliminación contra la cuenta «Prima de emisión o asunción».

4. Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la escisión, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, la sociedad beneficiaria no incluirá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza. La sociedad escindida en virtud de una escisión total no formulará cuentas anuales porque sus activos y pasivos, así como los ingresos, gastos y flujos de efectivo originados desde el inicio del ejercicio económico deben lucir en las cuentas anuales de la sociedad beneficiaria.

En el supuesto general en el que la escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Además, como excepción a la regla general, la información comparativa de periodos anteriores a la escisión en la sociedad beneficiaria estará referida a la de la empresa adquirente en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad.

5. Si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión contable. Una vez inscrita la escisión, la sociedad beneficiaria mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Artículo 57. *La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la escisión.*

1. Los socios de las sociedades que se escinden o extinguen por causa de la escisión reconocerán y valorarán las acciones o participaciones recibidas de la sociedad beneficiaria o de la sociedad de nueva creación, aplicando los criterios establecidos para las permutas. A estos efectos, la permuta se presumirá comercial, salvo que por la operación de canje el socio reciba la práctica totalidad del capital social de la sociedad beneficiaria. Si la permuta se califica como comercial, la diferencia entre el precio de adquisición de los instrumentos de patrimonio recibidos y el valor en libros de los instrumentos dados de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En las escisiones inversas se aplicará este mismo criterio a los socios de la sociedad escindida. Para los socios de la beneficiaria no se produce ningún canje de acciones o participaciones.

El valor de los instrumentos dados de baja se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones en la contabilidad del socio la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad.

2. Los socios de la sociedad beneficiaria que apliquen a la inversión el criterio del coste no modificarán el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la escisión.

3. Los efectos contables de la segregación en el socio se contabilizarán de acuerdo con las reglas generales establecidas en esta sección 3.^a Por lo tanto, en caso de que la escisión se califique como inversa, los ingresos y gastos del negocio segregado que se hubieran devengado hasta la fecha de adquisición se darán de baja y se reconocerán con efectos retroactivos en la sociedad beneficiaria.

4. Cuando la escisión se contabilice aplicando las reglas particulares reguladas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el socio también seguirá esas reglas particulares.

Sección 4.^a La cesión global de activo y pasivo

Artículo 58. *Criterios para contabilizar la cesión global de activo y pasivo.*

1. A los efectos de esta norma se entiende por cesión global de activo y pasivo el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la Ley 3/2009, de 3 de abril.

2. Cuando el patrimonio que se transmita por causa de la cesión global de activo y pasivo cumpla la definición de negocio establecida en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, la operación se contabilizará siguiendo el método de adquisición regulado en esa norma de registro y valoración, al margen de que la operación se realice entre empresas del grupo. En caso contrario, la operación se contabilizará aplicando las normas de registro y valoración que correspondan en función de la naturaleza de los activos y pasivos cedidos.

Artículo 59. *La contabilidad de la sociedad cedente.*

1. La fecha de adquisición es aquella en la que la sociedad cesionaria adquiere el control de los activos y pasivos adquiridos.

Con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad cedente en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de cesión global no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del patrimonio transferido en un momento posterior.

2. La sociedad cedente contabilizará la cesión global del activo y pasivo siguiendo los criterios establecidos en el artículo 49 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirida (absorbida). A tal efecto, las referencias realizadas en ese artículo a la sociedad adquirida (absorbida) y a la fecha de inscripción de la fusión deberán entenderse realizadas a la sociedad cedente y a la fecha de inscripción de la cesión global, respectivamente.

Artículo 60. *La contabilidad de la sociedad cesionaria.*

La sociedad cesionaria contabilizará la adquisición del activo y pasivo siguiendo los criterios establecidos en el artículo 48 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirente (absorbente). A tal efecto, las referencias realizadas en ese artículo a la sociedad adquirente (absorbente) y a la fecha de inscripción de la fusión deberán entenderse realizadas a la sociedad cesionaria y a la fecha de inscripción de la cesión global, respectivamente.

Artículo 61. *La contabilidad del socio de la sociedad cedente.*

1. Cuando la contraprestación la reciban directamente los socios de la sociedad cedente, se aplicarán los criterios establecidos en el artículo 57 de esta resolución para contabilizar las operaciones de escisión en los socios de la sociedad adquirida (escindida), sin perjuicio de que tal contraprestación, por imperativo legal, no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.

2. Cuando la contraprestación la reciba la sociedad cedente, los socios de esta última que estuvieran aplicando el criterio del coste no modificarán el valor en libros de su inversión por causa de la cesión.

Sección 5.^a Del traslado internacional del domicilio

Artículo 62. Traslado a territorio español del domicilio social.

1. El traslado al territorio español del domicilio de una sociedad constituida conforme a la ley de otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad.

En todo caso, las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social exigido por el Derecho español de conformidad con las reglas previstas para las aportaciones no dinerarias.

La misma regla se aplicará al traslado a España del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados, si la legislación de esos países lo permite con mantenimiento de la personalidad jurídica.

2. Al objeto de elaborar las cuentas anuales del primer ejercicio económico cerrado en España se seguirán los siguientes criterios:

a) La sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus cuentas anuales individuales de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en el Plan General de Contabilidad y demás normativa que le sea aplicable.

b) En consecuencia, si la sociedad que traslada su domicilio ha seguido principios y normas de valoración no homogéneos con los vigentes en España, los elementos integrantes de las cuentas anuales deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes retroactivos necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

El efecto neto de aplicar el criterio establecido en el párrafo anterior se reconocerá contra una cuenta de reservas, salvo que en aplicación del nuevo criterio la diferencia de valor se tuviera que contabilizar en otro epígrafe del patrimonio neto.

c) En las primeras cuentas formuladas en España se deberá suministrar información comparativa del ejercicio anterior ajustada a los nuevos criterios.

Disposición transitoria única. Primera aplicación de la resolución.

1. Las normas de desarrollo aprobadas por esta resolución se aplicarán de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

2. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

§ 17

Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital
«BOE» núm. 38, de 13 de febrero de 2021
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2021-2155

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

II

La Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes adoptada por la Unión Europea (NIIF-UE 15) mediante el Reglamento 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016 (y que ha sido modificada por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017), establece los principios de presentación de la información financiera sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes.

Los grupos cotizados españoles deben formular sus cuentas consolidadas con esta norma desde el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018. Además, la NIIF-UE 15 deroga las siguientes normas e interpretaciones internacionales:

- a) NIC-UE 11 Contratos de Construcción;
- b) I NIC-UE 18 Ingresos de Actividades Ordinarias;
- c) CINIIF-UE 13 Programas de Fidelización de Clientes;
- d) CINIIF-UE 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles;

- e) CINIIF-UE 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes; y
- f) SIC-UE 31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad.

En el año 2007, y de acuerdo con la estrategia de armonización contable con las normas internacionales iniciada en España, ese conjunto normativo se tomó como referencia para redactar la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad.

Asimismo, la influencia de los criterios internacionales en la elaboración de las disposiciones de desarrollo del citado Plan General de Contabilidad ha sido evidente, como también ha sido indudable esa presencia en la labor interpretativa del ICAC a la hora de explicar el sentido de la NRV 14.^a a la vista de los casos concretos que se le han ido planteando.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, a través del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, tiene por objeto precisamente adaptar el citado marco normativo a la normativa contable de la Unión Europea, entre otras a la NIIF-UE 15, por lo que introduce cambios en la NRV 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

Considerando que la principal aportación de la NIIF-UE 15 estriba en sistematizar el anterior bloque normativo, a priori, la entrada en vigor de la resolución no debería suponer un cambio relevante en la mayoría de las empresas. Más allá de que permita clarificar, al ampliarlo, el estudio de algunas operaciones –tal como sucede con los costes relacionados con la obtención del contrato (denominados incrementales) o derivados del cumplimiento de un contrato, y sin perjuicio de otros aspectos adicionales, estos sí novedosos, como las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado, o los acuerdos de recompra de activos.

III

La resolución se divide en cinco capítulos, treinta y cuatro artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

En el Capítulo I se regulan las disposiciones generales. Respecto al ámbito de aplicación conviene aclarar que, además de las empresas obligadas a seguir el Plan General de Contabilidad, también están incluidas en su alcance las entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil obligadas a seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, así como cualesquiera otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de considerar, en su caso, las especialidades contables que pudieran afectar a dichas entidades. También aclara que la presente resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido al inicio del Capítulo I y en el Plan General de Contabilidad, los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa.

Para llevar a buen término ese principio fundamental, la NIIF-UE 15 propone un recorrido por cinco etapas sucesivas ya recogidas en el Plan General de Contabilidad en las que se plasma el enfoque de balance en materia de reconocimiento de ingresos: a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente; b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato; c) Determinar el precio o importe de la transacción; d) Asignar el precio o importe

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

de la transacción a las obligaciones a cumplir; y, e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

Los siguientes capítulos de la resolución se dedican a exponer los detalles en los que se concreta la citada metodología.

Así, el Capítulo II versa sobre los criterios de reconocimiento de ingresos para lo cual se comienza por establecer las reglas que permiten identificar el contrato (incluidas las pautas en materia de combinación y modificación de contratos).

Una de las características más proclamadas del «nuevo» método para reconocer ingresos regulado en la NIIF-UE 15 es la obligación que tiene la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios incluidos en el objeto del contrato, como paso previo a su adecuado tratamiento contable, y la de asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, para posteriormente reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la venta de bienes y a la prestación de servicios, respectivamente.

Para calificar un bien o servicio como distinto la norma no solo requiere que pueda ser distinto (esto es, que sea susceptible de utilizarse, consumirse o venderse, o de ser conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos) sino que el bien o servicio sea distinto en el contexto del contrato; esto es, que no exista un elevado grado de integración o interdependencia entre los diferentes bienes y servicios, porque en caso de existir esa vinculación tan estrecha los citados bienes y servicios se tratarían como una sola obligación a cumplir.

Pues bien, en este punto, como en gran parte de la resolución, los detalles que incorpora la norma serán de apreciable utilidad pero, vistos en su conjunto, constituyen meras puntualizaciones del principio general de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, sobre la forma jurídica, de tal suerte que en aplicación del citado principio pueda ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos, y a la inversa que transacciones diferentes pero ligadas entre sí se deban tratar contablemente de forma conjunta.

En este sentido, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC) n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo, es decir, en el momento en que se produzca la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera. Y que la asignación del importe recibido a cambio se debía efectuar de forma proporcional a los valores de mercado de ambas actividades.

Con posterioridad a la aprobación del PGC, este asunto también se recogió en varias normas aprobadas por este Instituto, como la Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, al hilo del análisis que en su exposición de motivos se realiza sobre el tratamiento contable de la cesión de activos a los clientes que se reproduce más adelante, y en la Resolución de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en relación con el tratamiento contable de la explotación de obras audiovisuales.

También han sido numerosas las interpretaciones del ICAC que han tomado nota de ese criterio, como la incluida en la consulta 4 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013, sobre el tratamiento contable de los contratos de «servicios energéticos».

Otro punto central de la metodología son los requisitos que deben considerarse para juzgar cuándo se produce el devengo del ingreso. Y, en particular, para determinar si el ingreso se reconoce en un solo momento o a lo largo del tiempo, en función del porcentaje de realización de la actividad. Sin embargo, de nuevo estos criterios constituyen una mera sistematización de las reglas que hasta la fecha se incluían en los apartados 2 y 3 de la NRV 14.^a del Plan General de Contabilidad para concluir cuándo se debía reconocer un ingreso por la venta de bienes y la prestación de servicios, respectivamente.

Tal vez el aspecto más reseñable sobre esta cuestión sea la referencia a las reglas para contabilizar una prestación de servicios en los contratos que, sin un análisis detenido del verdadero objeto del acuerdo, a priori, y a la vista de su apariencia pudiera llevar a seguir las reglas establecidas para las entregas de bienes, como por ejemplo los contratos «llave en mano» analizados en la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC n.º 78, de junio de 2009. A mayor abundamiento, en esta misma consulta se apunta que atendiendo a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la empresa podrá aplicar cualquiera de los procedimientos indicados en la norma de valoración 18.^a de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, para determinar el grado de avance del servicio, teniendo en cuenta el principio de uniformidad.

En el Capítulo III se abordan las reglas de valoración del ingreso. A tal efecto, el capítulo se inicia con una definición del precio de la transacción como el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros. Esto es, el importe monetario o, en su caso, el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

A partir de esta explicación un primer aspecto que se analiza en el capítulo son las entregas de efectivo a los clientes. La resolución estipula que dicho importe se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un *rappel* concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades cuando se produzca su devengo, a menos que el pago sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiera a la empresa.

En cualquier caso, la solución en nada difiere de la interpretación publicada por el ICAC desde la perspectiva del cliente en la consulta 5 del BOICAC n.º 91, de septiembre de 2012, sobre el tratamiento contable de la cantidad recibida de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado (que a su vez toma como referencia la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 53, de marzo de 2003, sobre la misma cuestión pero en el marco del Plan General de Contabilidad del año 1990).

No obstante, en combinación con este criterio sí que puede resultar interesante resaltar el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso por parte de estos últimos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa. La cuestión se suscita porque en ambos supuestos (entrega de efectivo o entrega de un bien, en apariencia, sin contraprestación) parece concurrir una causa económica similar. La empresa parece tomar la decisión con el propósito de incentivar al cliente para que adquiera otros bienes o servicios, y realiza un negocio (la entrega del bien) con un carácter, a priori, accesorio de un segundo acuerdo que cabría adjetivar de principal.

Sobre este particular, en la exposición de motivos de la citada Resolución de 1 de marzo de 2013 se manifiesta que las cesiones de activos a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, sería una cuestión a dilucidar cuando se abordase una norma de desarrollo en materia de reconocimiento de ingresos. No obstante, en la citada resolución ya se apuntan dos operaciones cuyo tratamiento contable sería conveniente aclarar.

En concreto, la cesión de bienes a un cliente a cambio de que éste consuma los productos cuyo suministro constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien en el momento en que cese el consumo. Y los acuerdos en los que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Pues bien, en la mencionada resolución se advertía que para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, dado que por ejemplo cabría

considerar que existen dos entregables distintos (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes. En este mismo sentido, considérese también la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 100, de diciembre de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

No obstante, cuando los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

Pues bien, en el supuesto de que la empresa controlase los bienes estos se deberían reconocer de acuerdo con la función que cumplan (con carácter general, formando parte del inmovilizado material). Por el contrario, si no hay control, el desembolso incurrido se debería tratar como un coste de adquisición del contrato, salvo que el acuerdo de cesión se vinculase a un compromiso del cliente de adquirir un volumen de productos a la empresa, en cuyo caso se trataría como un *rappel* concedido por anticipado.

Un segundo aspecto a resaltar en materia de valoración es que la norma haya aunado en un mismo concepto, denominado contraprestación variable, los elementos que hasta la fecha se trataban por separado; a saber, los descuentos comerciales y por pronto pago, incluidos o no en factura y los descuentos al cliente por haber realizado un determinado volumen de compras.

Sobre esta materia en la resolución se aclara, en desarrollo de los principios de prudencia y devengo, que cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura (con posterioridad a la entrega del bien o prestación del servicio), esta circunstancia se debería tener en cuenta para valorar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente (como un pago en efectivo o mediante la reducción de la cuenta a cobrar).

Sea como fuere, también es necesario ponderar el alcance de este criterio. Así, no cabe duda de que los hechos descritos requerirán de un mayor juicio en las empresas que elaboran información intermedia en la medida que deberán estimar la probabilidad de que finalmente el cliente cumpla los requisitos para gozar del descuento. Sin embargo, en las empresas que no elaboran estados financieros intermedios es normal que al cierre del ejercicio ya se disponga de la información necesaria para cuantificar el descuento devengado, o que esta información se reciba antes de la fecha de formulación de las cuentas y, por lo tanto, que las estimaciones que pudiera ser necesario realizar, en la práctica, no sean habituales.

Otro aspecto a reseñar respecto a la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro (por ejemplo, una prima por finalizar un encargo antes de una determinada fecha). Y, en particular, concreta algunos indicadores de cuando es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre, basándose en una correcta interpretación del principio de prudencia.

Por otra parte, un tercer aspecto que la resolución también clarifica es el que se refiere a que en la cuantificación del ingreso hay que analizar el componente financiero del contrato. Y que esta circunstancia puede llevar, en determinados casos, a la actualización de los anticipos de clientes y al reconocimiento de un gasto financiero, en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

La NIIF-UE 15 no aclara sin embargo si ese mismo criterio sería aplicable al cliente que entrega el anticipo. A nivel interno esta cuestión se ha tratado en la citada Resolución de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, llegándose a la conclusión de que el análisis del componente financiero de la operación debía ser simétrico, y si la empresa reconoce un gasto financiero parece lógico pensar que el cliente contabilice el correspondiente ingreso financiero.

En cuarto y último lugar, finalizando con la presentación de las cuestiones más significativas de este Capítulo III sería preciso llamar la atención sobre el criterio a seguir para reconocer la contraprestación distinta al efectivo y, en particular, sobre el tratamiento de los activos cedidos por los clientes a pesar de que este último aspecto tampoco supone una novedad.

En este sentido cabe recordar que en la exposición de motivos de la Resolución de 1 de marzo de 2013, ya se advertía que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar y cumplir la obligación que asume la empresa a cambio.

El Capítulo IV se dedica al análisis de una serie de casos particulares que, en su mayoría, la NIIF-UE 15 ubica en el Apéndice B bajo la rúbrica de «Guías de aplicación».

El capítulo se inicia con dos materias que no tienen una regulación del todo evidente en la norma internacional; a saber, los llamados costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato. Los primeros son los costes en que la entidad incurre para obtener un contrato con un cliente y que se hubieran evitado si el contrato no se hubiera obtenido, tales como las comisiones de venta. La NIIF-UE 15 estipula que se deben activar siempre que la entidad espere recuperar dicho importe con los ingresos a obtener en el contrato.

No obstante, la posición de la norma internacional sobre la naturaleza de este activo no es clara. Parece que la NIIF-UE 15 aboga por incluir estas inversiones en la categoría de «Activo del contrato», pero diferenciando este importe de los derechos de cobro frente al cliente, el activo en concepto de derecho a la contraprestación, o a título de derecho a la devolución. El tratamiento contable posterior apunta hacia la amortización de forma sistemática en función de la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relacionan y, en su caso, a reconocer el correspondiente deterioro de valor. En definitiva, a primera vista, la norma internacional introduce una nueva categoría de activos, sin apariencia física, susceptibles de amortización y corrección de valor por deterioro, pero distintos de los activos intangibles regulados en la NIC-UE 38.

A nivel interno y en desarrollo del Plan General de Contabilidad, los costes de adquisición de contratos no han sido tratados de forma unívoca. Así, por ejemplo, la indemnización que paga el arrendador de un inmueble a su arrendatario para rescindir el contrato de arrendamiento, previo cumplimiento de una serie de requisitos, se ha calificado como un inmovilizado intangible en la Norma Sexta, apartado 4, punto 5 de la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible; en particular, la norma dispone que tal importe se reconozca como un activo siempre que tras la indemnización se espere recuperar, al menos, el citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos. Tal calificación obedece al hecho de que el fondo económico de la operación es la adquisición de un derecho previamente cedido (derecho readquirido).

Por otro lado, en la Norma Séptima de la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se tratan las comisiones de venta como un gasto que se imputa al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Por último, la NIIF-UE 15 define los costes derivados del cumplimiento de un contrato como aquellos que no están dentro del alcance de otras normas (existencias, inmovilizado material e intangible), y se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

Pues bien, en este contexto de norma internacional, un tanto esotérico, resulta difícil la adaptación de la normativa interna. Por ello, ante las dudas que plantean los nuevos conceptos, se ha considerado conveniente adoptar las siguientes decisiones.

En primer lugar, y considerando que el fondo económico de los costes incrementales de adquisición de un contrato regulados en la NIIF-UE 15 parece ser coincidente con las comisiones analizadas en la mencionada Resolución de 14 de abril de 2015, se ha considerado oportuno establecer una regulación general para este concepto en línea con el criterio en vigor en España. Sobre la base de este razonamiento, en principio, tales costes se califican como un gasto periodificable que se imputará en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios. No obstante, en el supuesto de que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma (existencias o inmovilizado intangible) tales costes se contabilizarán de acuerdo con lo estipulado para estos elementos patrimoniales.

En segundo lugar, se propone contabilizar los costes de cumplimiento de un contrato como existencias o inmovilizado intangible, en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos; de modo que se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

Y, en tercer lugar, dada la poca claridad de la norma internacional en este punto, se ha considerado oportuno mantener la vigencia de los criterios establecidos en otras disposiciones, como las reglas particulares establecidas para las empresas constructoras en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, o los criterios regulados en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Sea como fuere conviene resaltar que el registro en el balance de todos estos desembolsos solo es posible si la empresa espera recuperar tales costes. Y que al amparo de esta categoría la empresa no puede diferir la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos en base a un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

Entrando en la presentación de los casos particulares en sentido estricto, el Capítulo IV analiza en primer lugar el tratamiento contable de las operaciones en las que la empresa concede al cliente un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado. Hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, en aplicación del Plan General de Contabilidad el ingreso se debería haber contabilizado por la totalidad de los productos transferidos, y al mismo tiempo procedía reconocer una provisión por operaciones comerciales por diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de los productos que se esperase pudieran retornar a la empresa.

La NIIF-UE 15 establece un tratamiento diferente. En caso de ventas con derecho de devolución y correlativo reintegro del importe recibido se requiere el registro de un pasivo por reembolso y un activo que representa el derecho a recibir los productos. Como puede apreciarse, en comparación con el tratamiento que se venía aplicando según el Plan General de Contabilidad, el impacto en el resultado del periodo no varía, pero sí se verá afectada la cifra de negocios y los elementos patrimoniales de la empresa. La diferencia radica en que la NIIF-UE 15 exige contabilizar un activo y un pasivo que ponga de manifiesto la operación a ejecutar, y el Plan General de Contabilidad no.

Por ello, si bien en un primer momento se valoró mantener el criterio que sostenía Plan General de Contabilidad por considerar que, cumpliendo con el objetivo de imagen fiel, evita el reconocimiento de una operación a ejecutar, finalmente se ha decidido adoptar el criterio internacional con el propósito de reducir las diferencias entre el marco de información financiera individual y consolidado, y a la vista de que el impacto en el resultado del ejercicio no varía.

En segundo lugar, otra cuestión que se analiza en este Capítulo IV son las garantías entregadas por la empresa a sus clientes. Para ello, se diferencia, de acuerdo con la NIIF-UE 15, entre las denominadas garantías «seguro», o garantías en sentido estricto, y garantías «servicio». Las primeras se contabilizan según lo previsto en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad. Y las segundas como una obligación a cumplir independiente que asume la empresa; por ejemplo, un servicio de mantenimiento del bien enajenado durante un periodo de tiempo prolongado.

Tampoco parece que estos criterios puedan calificarse de novedad. Como se ha indicado más arriba, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del BOICAC n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo.

Dentro de los casos particulares, en tercer lugar, la resolución desarrolla el criterio recogido en la NRV 14.^a, apartado 1, del Plan General de Contabilidad en la que se dispone que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos. Aquí, la novedad de la norma radica en aportar una serie de indicadores para identificar cuando la empresa actúa por cuenta propia.

No obstante, también cabe recordar que el tratamiento de las operaciones por cuenta ajena se incluyó por primera vez en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios». Y que posteriormente algunas interpretaciones del ICAC también se han dedicado a esta cuestión; entre otras, la consulta 1 del BOICAC n.º 19, de diciembre de 1994, sobre la forma de contabilizar determinadas operaciones realizadas por cuenta de terceros ajenos a la empresa, y la consulta 3 del BOICAC n.º 81, de marzo de 2010, sobre el tratamiento contable de las operaciones por cuenta ajena en moneda extranjera.

En cuarto lugar, otro aspecto analizado en el Capítulo IV es la contabilización de las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales, en línea con la NIIF-UE 15. El criterio que se incluye en la norma coincide con la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 5 del BOICAC n.º 98, de junio de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Además, se regulan otras tres operaciones que también han sido tratadas a nivel interno en desarrollo del Plan General de Contabilidad del año 2007. Las ventas con entrega posterior a la facturación analizadas en la consulta 1 del BOICAC n.º 101, de marzo de 2015, y los acuerdos de recompra, parcialmente analizados en la consulta 6 del BOICAC n.º 106, de junio de 2016, sobre la adquisición de activos con opción de venta, si bien constituye un aspecto novedoso el tratamiento que se incorpora en relación con el derecho de recomprar el activo.

Los acuerdos de depósito examinados en el Capítulo IV fueron asimismo incluidos en la Resolución de 16 de mayo de 1991. De acuerdo con este criterio, cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, deben computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

En contraste con todo lo dicho, un aspecto ciertamente novedoso incluido en la resolución, en sintonía con la norma internacional, es el tratamiento contable de la cesión de licencias. Para ello, la norma distingue entre licencias que otorgan al cesionario un derecho de uso (con reconocimiento del ingreso en un momento del tiempo, en general, como sucede cuando se enajena un bien o derecho) y licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso (con reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo, en general, como acontece cuando se presta un servicio) cuyo rasgo típico es la gestión activa y continua del cedente en apoyo de la licencia, con el propósito de mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario.

En relación con este mismo tema cabe reseñar como novedad la regla sobre reconocimiento de ingresos para el caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o del uso de la empresa cesionaria; en tal caso, dada la mayor incertidumbre de estos acuerdos y como excepción a la regla general, en la resolución se advierte que el ingreso se reconocerá, básicamente, cuando tengan lugar las citadas ventas o el uso posterior del cliente, tanto si el acuerdo se califica como un derecho de uso como si se cataloga como un derecho de acceso.

En el Capítulo V se incluyen dos artículos dedicados a las normas de elaboración de las cuentas anuales, en concreto, al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias. La información a suministrar en la memoria sobre reconocimiento de ingresos, verdadero cambio de la reforma en esta materia, se ha decidido incluir en el Plan General de

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

Contabilidad y en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio de que gran parte de la información que se solicita en estos textos toma como referencia el contenido de esta resolución. Esta circunstancia requiere que la fecha de entrada en vigor de ambas normas sea la misma.

Los criterios de presentación en el balance no experimentan cambios porque en la memoria ya se ofrece un desglose suficiente de los activos y pasivos del contrato. No obstante, se aclara que el denominado activo por derecho de devolución se califica a efectos contables como una existencia, por lo tanto, sujeto al sistema especulativo opcional de registro contable propuesto en el Plan General de Contabilidad para las existencias. Además, se puntualiza que los pasivos por reembolsos que traigan causa de aplicar los criterios sobre contraprestación variable para las devoluciones de ventas se mostrarán en el epígrafe de provisiones.

La cuestión más destacable del artículo dedicado a la cuenta de pérdidas y ganancias es la aclaración sobre el criterio a seguir para presentar la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida «Otros gastos de explotación».

Por último, se incorporan los criterios para calcular la cifra anual de negocios en tanto que se trata de una partida especialmente relevante en nuestro Derecho contable y que hasta la fecha se regulaba en la Resolución de 16 de mayo de 1991, que con la aprobación de esta resolución queda derogada.

En relación con la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, debe precisarse su significado, en los mismos términos que se expresaba la citada Resolución de 16 de mayo de 1991. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico. Asimismo, se exceptúan para el cómputo de esa cifra los ingresos financieros que sólo se tendrán en cuenta cuando resulte de aplicación una disposición específica como la regulada en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, para las empresas que sigan el denominado modelo del activo financiero.

En conexión con lo anterior, en la resolución se incluye la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 79, de septiembre de 2009, sobre el concepto de cifra de negocios en una sociedad *holding* que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de sus participadas. Pues bien, dada la especialidad que la obtención de ingresos financieros pudiera suscitar desde la perspectiva de la cuestión analizada, en particular, su calificación como «Cifra de negocios», en la resolución se concluye que los ingresos que obtenga fruto de su actividad «financiera», siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria, formarán parte del concepto «Importe neto de la cifra de negocios».

Otro aspecto que se mantiene de la anterior norma es la regulación de las «subvenciones» a estos efectos, las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse

en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el receptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas.

Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las cuentas anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

La resolución concluye con una disposición derogatoria y una disposición final. En la primera se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

IV

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que, en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Esta resolución desarrolla los criterios para reconocer y valorar los ingresos por la venta de bienes y la prestación de servicios con el objetivo y para atender la necesidad de poner a disposición de los usuarios de las cuentas anuales, en particular, de las empresas y de sus auditores, un conjunto de interpretaciones que permitan un adecuado cumplimiento de las respectivas obligaciones que les impone nuestro ordenamiento jurídico. A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, lo que ha llevado a introducir algunas soluciones prácticas en la resolución, como la posibilidad de aplicar los principios de la norma a una cartera de contratos, una vez constatado que no existen otras menos restrictivas o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

En definitiva, el ICAC ha considerado conveniente elaborar esta norma siguiendo el esquema marcado por la normativa internacional, fundamentalmente para mejorar la sistemática normativa e incrementar la seguridad jurídica y sin perjuicio de que la complejidad de las operaciones desarrolladas en la actualidad por las empresas españolas requiera previsiblemente en un futuro próximo abordar nuevas interpretaciones.

La resolución se dicta de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, el ICAC dicta la siguiente resolución:

CAPÍTULO I

Disposiciones generales**Artículo 1.** *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios para contabilizar los ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios que realiza la empresa.

2. La resolución es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera. Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

3. La resolución no es aplicable a las permutas de elementos homogéneos, como las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores. Por lo tanto, en todos estos casos la empresa que entrega los bienes o presta el servicio no reconocerá un ingreso.

4. A efectos prácticos, la empresa puede aplicar esta norma a una cartera de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre las cuentas anuales de tal decisión no difieran de forma significativa del resultado que se obtendría de aplicar la norma a cada contrato individual (u obligación a cumplir). En tal caso, la empresa utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Artículo 2. *Criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos.*

1. Los ingresos por el desarrollo de la actividad ordinaria se reconocerán cuando la empresa transfiera el control de los bienes o servicios a los clientes. En ese momento, el ingreso se valorará por el importe que refleje la contraprestación a la que la empresa espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

2. Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.

c) Determinar el precio o importe de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.

d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.

e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será la cuantía asignada a la obligación contractual satisfecha.

CAPÍTULO II

Reconocimiento de ingresos**Artículo 3.** *Identificación del contrato.*

1. Una empresa contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Las partes que intervienen en la operación se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.
- b) Es posible identificar los derechos de cada parte y las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.
- c) El contrato tiene fundamento o sustancia comercial porque se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la empresa cambien como resultado del contrato.
- d) Es probable que la empresa reciba la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que debe transferir.

2. Si al inicio del acuerdo un contrato cumple los requisitos indicados en el apartado anterior la empresa no los evaluará nuevamente en el futuro a menos que se produzca un cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación; en particular si se deteriora de forma significativa la capacidad de pago de un cliente, la empresa deberá evaluar nuevamente la probabilidad de recibir la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que aún no ha transferido al cliente.

3. Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del apartado 1, la empresa determinará si esos criterios se cumplen en un futuro.

Sin perjuicio de lo anterior, la contraprestación no reembolsable recibida se reconocerá como un ingreso si:

- a) La empresa no tiene ninguna obligación pendiente de transferir bienes o servicios al cliente y ha recibido toda, o sustancialmente toda, la contraprestación, o
- b) El contrato se ha resuelto.

Hasta que no proceda la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, o hasta que no se cumplan los criterios del apartado 1, la contraprestación recibida se reconocerá como un pasivo por el importe recibido.

Artículo 4. *Combinación de contratos.*

Se entenderá que una empresa ha combinado dos o más contratos con el mismo cliente (o con terceros que tengan la condición de partes vinculadas al cliente) y por lo tanto los contabilizará como uno solo, si se cumple uno cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Los contratos se negocian de forma conjunta y con un objetivo comercial único.
- b) El importe de la contraprestación de un contrato depende del precio o ejecución del otro contrato.
- c) Los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación a cumplir única de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.

Artículo 5. *Modificaciones del contrato.*

1. A efectos de esta resolución, la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes.

A los efectos de esta norma, un contrato ha podido ser modificado, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio. Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

En particular, si las partes han aprobado un cambio en la prestación, pero no han determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 para cuantificar la contraprestación variable.

2. La empresa contabilizará una modificación como un contrato separado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

a) Se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7), y

b) El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

3. Si la modificación no se registra como un contrato separado, la empresa contabilizará los bienes o servicios comprometidos pendientes aplicando los criterios que se recogen a continuación:

a) Como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. En tal caso, el importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:

1.º El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y

2.º La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.

b) Como si fuera una parte del contrato existente, si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos indicados en las letras a) y b), la empresa contabilizará los efectos de la modificación de forma coherente con lo dispuesto en las citadas letras.

Artículo 6. *Identificación del objeto del contrato (obligaciones a cumplir).*

1. Al inicio del acuerdo, la empresa identificará los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato como una obligación independiente a cumplir si:

a) El bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) es distinto (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7), o

b) Una serie de bienes o servicios sustancialmente iguales tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

2. Una serie de bienes o servicios tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si cada bien o servicio distinto cumple los criterios para ser una obligación a ejecutar a lo largo del tiempo y fuese aplicable el mismo método para medir el grado de avance en el cumplimiento de cada obligación.

3. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que la empresa se compromete a transferir. Sin embargo, las obligaciones asumidas con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en el contrato cuando existen compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio o en las declaraciones específicas de la empresa, si, en

el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la empresa le transferirá un bien o servicio.

4. Las obligaciones a cumplir solo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente. Así, un suministrador de servicios puede realizar varias tareas administrativas al inicio de un contrato, pero estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente a medida que se van realizando.

Sin perjuicio de lo anterior, el coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos regulados en el artículo 22.

Artículo 7. Bienes o servicios distintos.

1. Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto), y

b) El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

2. El bien o servicio puede ser distinto cuando es susceptible de utilizarse, consumirse o venderse por un importe superior a su valor de realización como residuo o material de desecho o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos.

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. En particular, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

3. Los factores que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato son, entre otros, los siguientes:

a) La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios. Esto es, la empresa no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente.

b) El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato según los requisitos del cliente.

c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos, como sucede cuando un cliente puede decidir no comprar un bien o servicio y esta decisión no afecta de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos.

4. Si un bien o servicio no es distinto, la empresa combinará ese bien o servicio con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, al seguir este procedimiento es posible que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una obligación de desempeño única.

Artículo 8. Criterios de cumplimiento de la obligación.

1. La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

2. Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

3. Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales

revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

4. Los ingresos derivados de las obligaciones que se cumplen en un momento determinado se reconocerán en esa fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, con carácter general, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

5. El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, como por ejemplo: el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos), el uso del activo para mejorar el valor de otros activos, el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos, la venta o intercambio del activo, la pignoración del activo para garantizar un préstamo, y la conservación del activo.

Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la empresa considerará cualquier acuerdo para recomprar el elemento y aplicará los criterios establecidos en el artículo 30.

Artículo 9. *Cumplimiento a lo largo del tiempo.*

1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

2. Un activo no tiene un uso alternativo si la empresa tiene contractualmente restringida la posibilidad de aplicar fácilmente el activo a otro uso durante su producción o mejora, o en el momento en que haya sido terminado.

La empresa no tiene una restricción contractual si el cliente no tiene derecho a recibir una indemnización significativa en caso de que se decida dirigir el activo a otro uso, o cuando sea intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costes significativos.

Existe una limitación práctica sobre la capacidad para destinar el activo hacia otro uso si al adoptar esa decisión la empresa incurre en pérdidas económicas significativas, como sucede en activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizados en áreas remotas.

El juicio sobre si un activo tiene un uso alternativo para la empresa se realiza al inicio del contrato. Después de esa fecha, la empresa no revisará su conclusión a menos que las

partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

3. El derecho al cobro por la actividad desarrollada hasta una fecha no necesita ser un importe fijo e incondicional en el momento presente. Sin embargo, la empresa debe tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia.

A tal efecto, la empresa debe analizar si tiene derecho a reclamar o conservar el cobro por la actividad completada hasta la fecha considerando la hipótesis de que el contrato fuera a rescindirse antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la empresa según resulta del compromiso asumido.

4. Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

Artículo 10. *Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.*

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo; es el caso de que la empresa pueda haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y éste no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.

e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección o garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo.

Artículo 11. *Medición del grado de avance.*

1. El objetivo al medir el grado de avance en el cumplimiento de la obligación es representar la actividad de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. La empresa aplicará un solo método o procedimiento para medir el grado de avance de cada obligación, y el mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas.

3. Los procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos, en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente.

4. Cuando se aplica un método de producto los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes. Los métodos de producto incluyen, entre otros, métodos tales como la identificación de las unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados o tiempo transcurrido.

Un método de producto no es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Así, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente la actividad de la empresa si, al cierre del ejercicio, la empresa tiene producción en curso o terminada que ya controla el cliente pero que no está incluida en la medición del producto obtenido.

A efectos prácticos, si se acuerda una contraprestación fija que se corresponde con el valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que se factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la empresa puede reconocer un ingreso por el importe que tiene derecho a facturar.

5. Cuando se aplica un método de recursos los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

La empresa excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera factores de producción que no representen la actividad desarrollada para transferir al cliente el control de los bienes o servicios. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el coste puede requerirse un ajuste a la medición del grado de avance en las siguientes circunstancias:

a) Cuando un desembolso incurrido no cumpla los requisitos para calificarse como coste de producción, de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

b) Cuando un gasto incurrido no es proporcional al progreso de una empresa para satisfacer la obligación. En esas circunstancias, la empresa deberá aplicar el método sin considerar el citado gasto; esto es, en tal caso, la empresa contabilizará un ingreso por un importe equivalente al coste del bien utilizado para satisfacer la obligación, si al comienzo del contrato espera que se cumplan todas las condiciones siguientes:

- 1.º El bien no es distinto;
- 2.º Se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;
- 3.º El coste del bien transferido es significativo en relación con los costes totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y
- 4.º La entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien, pero actúa por cuenta propia.

6. Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación, que se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

CAPÍTULO III

Valoración de ingresos

Artículo 12. *Determinación del precio de la transacción.*

1. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

2. La contraprestación acordada puede ser un importe fijo, un importe variable, o una combinación de ambos.

3. La empresa puede pagar, o esperar pagar, un importe en efectivo al cliente (o terceros que compran los bienes o servicios de la empresa procedentes del cliente), o puede reconocer un derecho de crédito u otros conceptos (por ejemplo, un cupón o vale) que se podrán aplicar contra los importes adeudados a la empresa (o al cliente por terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente).

La entrega o reconocimiento de estos derechos se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un *rappel* concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que aquel transfiere a la empresa en cuyo caso la operación se contabilizará como la adquisición de un bien o servicio de la misma forma que la empresa contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

Si la contraprestación a pagar al cliente se contabiliza como reducción del precio de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos ordinarios cuando (o a medida que) ocurra aquel de los siguientes sucesos que se produzca más tarde:

a) reconocimiento por la entidad de los ingresos ordinarios por la transferencia al cliente de los correspondientes bienes o servicios; o

b) pago o promesa de pago por la entidad de la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro); esta promesa podría estar implícita en las prácticas comerciales habituales de la entidad.

Artículo 13. *Contraprestación variable.*

1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.

2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable. Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:

a) La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

c) La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.

d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

e) El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

3. La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:

a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).

4. Cuando la empresa espere devolver al cliente la contraprestación recibida, total o parcialmente, al menos, al cierre del ejercicio reconocerá una provisión por el importe al que estime no tener derecho.

5. Al cierre de cada ejercicio, la empresa actualizará el precio estimado de la transacción y el pasivo por reembolso para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios en las circunstancias ocurridos durante dicho ejercicio.

6. La contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias se reconocerá de acuerdo con las reglas especiales establecidas en el artículo 29.

Artículo 14. *Existencia en el contrato de un componente financiero significativo.*

1. Al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación acordada se ajustará para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente financiero significativo.

2. En particular, para evaluar si un contrato contiene un componente financiero significativo se considerarán los siguientes aspectos:

a) La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

b) El efecto combinado de:

1.º El periodo de tiempo esperado entre el momento en que la empresa transfiere los bienes o servicios comprometidos y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y

2.º Los tipos de interés de mercado existentes en esa fecha.

3. El contrato no incluye un componente financiero significativo cuando se identifica alguna de las siguientes circunstancias:

a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios lo fija el cliente.

b) Una parte de la contraprestación acordada es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está dentro del control del cliente o de la empresa.

c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa. Así, las condiciones de pago acordadas pueden proporcionar a una parte seguridad de que la otra cumplirá adecuadamente sus obligaciones.

4. No será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.

5. Para identificar el componente financiero de la operación la empresa utilizará el tipo de interés que aplicaría al comienzo del contrato a una transacción con ese cliente en la misma moneda y plazo de vencimiento. Dicho tipo se corresponde con la tasa que descuenta el

importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.

Con posterioridad, la empresa no revisará la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

6. Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Artículo 15. *Contraprestación distinta al efectivo.*

1. Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Si la empresa no puede estimar de forma fiable ese importe, la contraprestación obtenida se valorará de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios. En tal caso, los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizarán como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Artículo 16. *Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.*

1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Artículo 17. *Asignación basada en precios de venta independientes.*

1. El precio de la transacción se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su valor razonable relativo. Para ello la empresa determinará, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

2. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la empresa lo estimará considerando toda la información que esté razonablemente a su alcance (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente).

3. En particular, la estimación de los precios de venta independientes se podrá realizar utilizando alguno de los siguientes métodos:

a) Enfoque del precio de mercado ajustado. La empresa podrá evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Este enfoque también puede incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios para reflejar los costes y márgenes propios de la entidad.

b) Enfoque del coste esperado más un margen. La empresa podrá proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y luego añadir el margen que considere apropiado para ese bien o servicio.

c) Enfoque residual. La empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Se podrá utilizar este enfoque si se cumple uno de los siguientes criterios:

1.º La empresa vende el mismo bien o servicio a diferentes clientes, en un espacio corto de tiempo y dentro de un amplio rango de importes (es decir, el precio de venta es altamente variable), o

2.º La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).

4. La empresa podrá utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta inciertos o altamente variables.

Así, se podrá utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes sean inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual.

Cuando una entidad utilice una combinación de métodos evaluará si se cumple el objetivo de asignación establecido en el artículo 16.

Artículo 18. *Asignación de un descuento.*

1. Se considerará que el cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios supera la contraprestación acordada. Como regla general la empresa asignará el descuento de forma proporcional a todas las obligaciones asumidas en el contrato.

2. No obstante, el descuento se asignará a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, si se cumplen los siguientes criterios:

a) La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente.

b) La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.

c) El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida (u obligaciones asumidas) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

3. Si el descuento se asigna a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, se distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el artículo 17 apartado 2.

Artículo 19. *Asignación de una contraprestación variable.*

1. La contraprestación variable acordada puede atribuirse al contrato en su conjunto o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las siguientes formas:

a) A una o más, pero no a todas las obligaciones del contrato (como sucede en el caso de una prima supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado), o

b) A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con lo indicado en el artículo 7 (es el caso de la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

2. La empresa asignará un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación independiente o a un bien o servicio distinto que forma parte de una obligación única si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) El acuerdo sobre el importe variable se refiere de forma específica a la actividad a realizar para cumplir la obligación independiente o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación o realizar la transferencia del bien o servicio distinto), y

b) La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación independiente o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del precio de la transacción recogido en el artículo 16.1, al considerar todas las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato.

3. Los criterios de asignación recogidos en los artículos 16 a 18 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla las reglas del apartado anterior.

Artículo 20. *Cambios en el precio de la transacción.*

1. Con posterioridad al inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

2. La empresa asignará a las obligaciones asumidas dentro del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, no se reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.

3. Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie.

4. La empresa asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones o a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación única de acuerdo con el artículo 7, solo si se cumplen los criterios establecidos en el artículo 19.2.

5. La empresa contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación del contrato, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.

Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, la empresa aplicará este artículo y seguirá las siguientes reglas, según proceda:

a) La empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 5.3.a).

b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el artículo 5.2, la empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones del contrato modificado (es decir, las obligaciones que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

CAPÍTULO IV

Casos particulares

Artículo 21. *Costes incrementales de la obtención de un contrato.*

1. Los costes incrementales de la obtención de un contrato son los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.

2. Salvo que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.

3. Los costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido con independencia de si se obtiene el contrato o no, se registrarán como un gasto cuando se devenguen salvo que la empresa tenga un derecho de cobro frente al cliente por haber incurrido en tales desembolsos.

Artículo 22. *Costes derivados del cumplimiento de un contrato.*

1. Los costes derivados del cumplimiento de un contrato son aquellos que se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

2. Estos costes se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

3. La posterior imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de estos costes se realizará de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan.

Artículo 23. *Cambio de estimaciones y deterioro de valor.*

1. El criterio para cuantificar el gasto contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo indicado en los dos artículos anteriores se revisará cuando se produzca un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de los bienes o servicios al cliente, y se contabilizará como un cambio de estimación contable.

2. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro de valor de estos activos siempre que su valor en libros supere:

a) El importe pendiente de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios; menos

b) Los costes relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.

3. Para realizar el cálculo descrito en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en esta resolución para determinar el precio de la transacción, salvo las limitaciones sobre la estimación de la contraprestación variable, y se ajustará el importe de la contraprestación para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

No obstante, antes de reconocer una pérdida por deterioro de valor de los citados activos, la empresa contabilizará cualquier pérdida por deterioro incurrida en los otros activos relacionados con el contrato.

4. Después de aplicar la prueba de deterioro de valor de acuerdo con el apartado 3, la empresa incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (UGE) a la que pertenezca a efectos de calcular el deterioro de valor de dicha UGE.

5. Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Artículo 24. *Ventas con derecho a devolución.*

1. Una venta con derecho a devolución es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto y recibir a cambio el precio de la operación, un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras o el derecho a cambiarlo por otro producto.

2. Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:

a) Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa,

- b) Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión), y
- c) Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

3. La empresa actualizará la valoración del pasivo por reembolso al cierre del ejercicio por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones y reconocerá los ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios. Del mismo modo, la empresa actualizará la valoración del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. La empresa no compensará en el balance el activo y el pasivo por reembolso.

4. Los intercambios de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (tales como un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta norma.

5. Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro en buen estado o que cumpla las especificaciones comprometidas se evaluarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 25. Garantías entregadas.

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.

2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

4. Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

5. Una ley que requiera que una empresa pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación independiente. De forma similar, el compromiso que asume una empresa de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la empresa no dan lugar a una obligación de desempeño. Estas obligaciones se contabilizarán de acuerdo con la norma de registro y valoración en materia de provisiones y contingencias.

Artículo 26. *Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.*

1. Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente la empresa determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación consistente en proporcionar los distintos bienes o servicios por sí misma (es decir, la empresa actúa por cuenta propia) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero (es decir, la empresa actúa por cuenta ajena).

Para determinar la naturaleza de su compromiso, la empresa:

- a) Identificará los bienes o servicios especificados (distintos) a proporcionar al cliente, y
- b) Evaluará si controla cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.

2. La empresa actúa por cuenta propia si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Sin embargo, la empresa no controla necesariamente un bien si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente.

Cuando un tercero está involucrado en la entrega de bienes o en la prestación de servicios a un cliente, la empresa que actúa como principal obtiene:

- a) El control del bien procedente del tercero antes de que se transfiera al cliente; o
- b) El control del derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la empresa la capacidad de dirigir a esa parte para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la empresa; o
- c) El control del bien o servicio que se combina en ese momento con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Si una empresa proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente.

3. La empresa que actúa por cuenta propia puede cumplir la obligación asumida por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, a un subcontratista) para realizar esa tarea. En todo caso, si la empresa actúa por cuenta propia reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio transferido.

4. Cuando la empresa actúa por cuenta ajena reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado. Una empresa que es un agente no controla el bien o servicio especificado que proporciona un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. El pago o comisión puede ser el importe neto de la contraprestación que conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios.

5. Para determinar que la empresa controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente (y por ello, que actúa por cuenta propia) se considerarán, entre otros, los siguientes indicadores:

a) La empresa es responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, lo que habitualmente implica asumir la responsabilidad sobre la recepción del bien o servicio a conformidad por parte del cliente.

b) La empresa tiene el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento de la devolución). Así, en el supuesto de que la empresa obtenga, o se comprometa a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con el cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La empresa puede establecer los precios para el bien o servicio especificado. El establecimiento del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la empresa tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio, al margen de que un agente puede estar facultado para establecer los precios en algunos casos; así, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer el precio por sus servicios de organización para bienes o servicios a suministrar.

6. Si un tercero asume las obligaciones de la empresa y los derechos contractuales derivados del contrato, de forma que ésta deja de estar obligada a transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la empresa deja de actuar por cuenta propia), no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación. En su lugar, evaluará si debe reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias por satisfacer la obligación de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si está actuando por cuenta ajena).

Artículo 27. *Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.*

1. A los efectos de esta norma son opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento los créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

2. La opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato solo si proporciona al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato (sería el caso de un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de clientes en ese área geográfica o mercado). En este caso, la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.

3. Si el cliente puede adquirir un bien o servicio adicional a un precio similar a su precio de venta independiente esa opción no proporciona un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la empresa ha realizado una oferta comercial que solo contabilizará cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

4. De acuerdo con el artículo 17 el precio de la transacción se distribuye entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la empresa lo estimará. Esta estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

- a) Cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción, y
- b) La probabilidad de que la opción sea ejercida.

5. Si el cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o servicios similares a los bienes o servicios originales del contrato, y en los términos del contrato original, entonces la empresa puede asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

Artículo 28. *Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables.*

1. Cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dicho importe al margen de que el citado pago no sea reembolsable, porque la empresa asume el compromiso de transferir un bien o servicio. Posteriormente, cuando la empresa transfiera los citados bienes o servicios al cliente y, por lo tanto, cumpla la obligación comprometida, dará de baja ese pasivo y reconocerá el correspondiente ingreso.

2. No obstante, si la empresa espera que algunos de sus clientes no lleguen a adquirir los bienes o a demandar los servicios reconocerá un ingreso por el importe esperado de esa ganancia en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. En caso contrario, sólo reconocerá un ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos pase a ser remota.

A estos efectos se deberá aplicar lo señalado en el artículo 13.3 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

3. Si la empresa actúa por cuenta ajena no reconocerá ingreso alguno por el concepto indicado en el apartado anterior.

4. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, el valor en libros del anticipo deberá ser actualizado para tener en cuenta el efecto financiero de la operación de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

5. Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.

El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27.

6. En otros casos la empresa puede exigir una cantidad inicial no reembolsable, total o parcialmente, como compensación por los costes incrementales de la obtención del contrato, o por las tareas administrativas derivadas de la obtención del contrato. Sin embargo, es habitual que con estas actividades no se satisfaga una obligación comprometida con el cliente, y, por lo tanto, la empresa no considerará dichas tareas (y los costes relacionados) al medir el grado de avance.

Sin perjuicio de lo anterior, la empresa evaluará si los costes incrementales de la obtención de un contrato han dado lugar a un activo de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.

Artículo 29. *Acuerdos de cesión de licencias.*

1. Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual o industrial de la empresa. Las licencias de propiedad intelectual o industrial pueden incluir, pero no se limitan, a cualquiera de los siguientes aspectos:

- a) Programas informáticos y tecnología,
- b) Películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento,
- c) Franquicias, y
- d) Patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

2. Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, la empresa puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio o declaraciones de la empresa. Cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia, además de otros bienes o servicios comprometidos, la empresa aplicará el artículo 6 para identificar cada una de las obligaciones del contrato.

3. Si de acuerdo con el artículo 7 el compromiso de otorgar una licencia no es distinto de otros bienes o servicios estipulados en el contrato, la empresa contabilizará estos hechos como una sola obligación a cumplir. En particular, las siguientes licencias son un ejemplo de esta situación:

a) La licencia que es un componente de un bien tangible y parte integral de la funcionalidad de dicho bien.

b) La licencia que solo se comercializa con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la empresa que permite al cliente, mediante la concesión de la licencia, acceder a contenidos).

4. Si la licencia no es un compromiso distinto, la empresa aplicará el artículo 8 para determinar si la obligación (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

5. Por el contrario, si el compromiso de conceder la licencia es una obligación separada la empresa determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para ello se considerará si la naturaleza del compromiso de la empresa al conceder la licencia es proporcionar al cliente:

a) Un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple a lo largo del tiempo, o

b) Un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple en un momento determinado.

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

6. La naturaleza del compromiso de una empresa al conceder la licencia es proporcionar un derecho de acceso si se cumplen todos los criterios siguientes:

a) El contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (entre otras circunstancias, en el supuesto de que existiese un interés económico compartido entre la empresa y el cliente por haberse fijado la contraprestación en función de los ingresos de este último).

En particular, las actividades de una empresa afectan de forma significativa a la propiedad intelectual cuando:

1.º Esas actividades se espera que cambien la forma (entre otras el diseño) o la funcionalidad (como es el caso de la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, o

2.º La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende de esas actividades. Es el caso de los beneficios de una marca que proceden o dependen, a menudo, de la implicación continua de la empresa que apoya o mantiene el valor de la propiedad intelectual.

En sentido contrario, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la empresa a menos que cambien esa funcionalidad.

b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a), y

c) Esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar.

7. Cuando no se cumplan los criterios indicados en el apartado anterior la empresa tendrá un derecho a utilizar la propiedad intelectual y aplicará el artículo 10 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. Sin embargo, el ingreso no puede reconocerse antes del comienzo del periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse del activo. Así, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la empresa no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

8. Una empresa no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho al uso de la propiedad intelectual:

a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso porque estas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la empresa satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

b) Las garantías proporcionadas por la empresa sobre la validez de la patente y su compromiso con la defensa de esa propiedad intelectual frente al uso no autorizado.

9. Como excepción a los criterios de reconocimiento establecidos en el artículo 13, si la contraprestación por la cesión de la propiedad intelectual se fija en función de las ventas o del uso que realice la empresa cesionaria, la empresa cedente solo reconocerá los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o

b) La obligación a cumplir haya sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

Este criterio también se aplicará cuando una licencia sea el elemento predominante en el compromiso que asume la empresa cedente de la propiedad intelectual.

Artículo 30. Acuerdos de recompra.

1. Un acuerdo de recompra es un contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir un activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo. El

§ 17 Normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales reconocimiento de ingresos

activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

2. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- a) La obligación de recomprar el activo (a término).
- b) El derecho de recomprar el activo (opción de compra).
- c) La obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente (opción de venta).

3. Si la empresa tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), el cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener la posesión física del activo. En estos casos, la empresa contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- a) Como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, si la empresa puede o debe recomprar el activo por un importe menor que su precio de venta original, o
- b) Como una operación financiera, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la empresa considerará el valor temporal del dinero.

4. En un acuerdo de financiación, la empresa continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida del cliente. La diferencia entre el importe de la contraprestación recibida y el importe de la contraprestación a pagar se reconocerá como un gasto financiero a medida que se produzca el devengo de los intereses.

Si la empresa no ejerce la opción de compra a su vencimiento, en esta fecha dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia reconocerá el correspondiente ingreso.

5. Si la empresa tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (porque este último es titular de una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa estimará al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho.

A tal efecto, se considerarán varios factores incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. En particular, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta. En tal caso, la operación se contabilizará como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Cuando el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución, en los términos que se describen en el artículo 24.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y superior al valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, el contrato se contabilizará de acuerdo con lo indicado en el apartado 4 de este artículo. Si el cliente no ejerce la opción de venta a su vencimiento, en esta fecha se dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia se reconocerá el correspondiente ingreso.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y menor o igual que el valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución en los términos que se describen en el artículo 24.

En todo caso, al comparar el precio de recompra con el precio de venta se considerará el valor temporal del dinero.

Artículo 31. Acuerdos de depósito.

1. Un producto que se ha entregado a otra empresa (como un intermediario o un distribuidor) sin transferir el control, se conserva por esta última en depósito. En tal caso, la empresa cedente no reconocerá ingresos por la entrega del producto.

2. Los factores a considerar para concluir que la operación es un acuerdo de depósito incluyen, entre otros, los aspectos siguientes:

a) El producto está controlado por la empresa hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un determinado periodo, fundamentalmente, porque asume los riesgos significativos del citado producto.

b) La empresa cedente es capaz de requerir la devolución del producto o de transferirlo a un tercero (que puede ser otro intermediario).

c) El intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le pueda requerir pagar una cantidad como garantía o fianza).

Artículo 32. Acuerdos de entrega posterior a la facturación.

1. Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual la empresa factura al cliente por un producto y conserva la posesión física del activo. Entre otras causas, el cliente puede realizar un contrato de este tipo porque carece de espacio disponible para almacenar el producto o por retrasos en la programación de la producción.

2. En estos contratos, el cliente puede obtener el control del activo (aun cuando el producto permanezca en posesión física de la empresa) si tiene la capacidad plena para determinar el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios del producto, a la vista de los indicadores recogidos en el artículo 10. En tal caso, en la fecha en que se cumplan dichas circunstancias (que puede ser la fecha de facturación), la empresa dará de baja el activo y reconocerá el correspondiente ingreso sin perjuicio de que proporcione un servicio de custodia o depósito al cliente.

3. En particular, un cliente obtiene el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación cuando se cumplen todos los siguientes requisitos:

a) Existe evidencia sobre la voluntad del cliente de adquirir el activo (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo),

b) El producto está identificado por separado como que pertenece al cliente,

c) El producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente, y

d) La empresa no puede utilizar el producto ni tiene la facultad de disposición para entregarlo a otro cliente.

4. Cuando la empresa reconozca un ingreso por la venta de un producto con entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones pendientes (por ejemplo, servicios de custodia o depósito) a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.

CAPÍTULO V

Normas de elaboración de las cuentas anuales**Artículo 33. Criterios de presentación en el balance.**

1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el

criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.

El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Artículo 34. *Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

1. El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

2. Componentes positivos de la cifra de negocios.

Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.

3. Componentes negativos de la cifra de negocios.

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso en aplicación del criterio regulado en el artículo 24, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».

b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios.

a) En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. Estos últimos deben contabilizarse en la partida A)3. «Trabajos realizados por la empresa para su activo» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad y en la partida 3 del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad.

b) Las Subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

c) En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

d) El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios.

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

5. Permutas.

Las transferencias de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ellas, formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo en los casos descritos en el artículo 1, apartado 3. La valoración del ingreso seguirá los criterios establecidos en el artículo 15.

Asimismo, formará parte de la cifra de negocios el valor razonable de los bienes transferidos en virtud de una aportación no dineraria de carácter «comercial» si la enajenación de los citados bienes constituye la actividad ordinaria de la empresa.

6. Cuentas en participación.

La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante las cuentas en participación a las que se refieren los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizadas, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

7. Negocios en común.

Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deben incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

8. Agentes.

Cuando la empresa actúa como comisionista o agente (por cuenta ajena) de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 y la intermediación constituye su actividad ordinaria, integrará en su cifra anual de negocios el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para un tercero la entrega al cliente final de sus bienes y servicios.

9. Actividades en régimen de depósito.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 32, cuando las empresas, realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador.

10. Sociedades «Holding».

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

11. Ejercicios inferiores al año.

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.

12. La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes incrementales de adquisición de un contrato que proceda tratar como un gasto a periodificar se mostrará en la partida 7. «Otros gastos de explotación» subpartida d) «Otros gastos de gestión corriente» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, o en la partida 7. «Otros gastos de explotación» del modelo abreviado.

13. El reconocimiento de los activos en concepto de derecho a la devolución de los productos previamente vendidos se mostrará como un menor gasto en la partida 2. «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación» o 4. «Aprovisionamientos», subpartida a) «Consumo de mercaderías», según proceda, del modelo normal o en la partida 4. «Aprovisionamientos» del modelo abreviado.

Disposición derogatoria única. Derogatoria normativa.

Se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

Disposición final única. Entrada en vigor.

Esta resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.