

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.

B.O.E. 21-11-07

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 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.
- 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 conlleven 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.

D I S P O N G O:

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 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 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 o transformación, 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.

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.

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 hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación, de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- 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.

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.
- 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 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 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.

Dado en Madrid, el 16 de noviembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda,

PEDRO SOLBES MIRA

ANEXO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

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

B.O.E. 20-11-2007

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,

D I S P O N G O:

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 del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009.

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.

Dado en Madrid, el 16 de noviembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda,

PEDRO SOLBES MIRA

ANEXO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD