

Esta obra ha sido realizada por la redacción de **Francis Lefebvre**
sobre la base de un estudio técnico cedido por sus Autores

D. Enrique ORTEGA CARBALLO

(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

D. Juan Manuel PÉREZ IGLESIAS

(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

Colaboró en ediciones anteriores:

D.ª M.ª Dolores LINARES SÁEZ

(Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales)

Nota de los autores.- Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre el régimen contable derivado del Plan General de Contabilidad y demás normas complementarias, así como su incidencia fiscal.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis.

Los comentarios y ejemplos que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa contable y fiscal; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en Internet y de la Dirección General de Tributos- no son una réplica de tales consultas, sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas.

Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S.A.
C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono (91) 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 143,52 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-19573-33-9
IDepósito legal: M-24560-2023

Impreso en España
por Printing '94
Paseo de la Castellana, 93, 2º . 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Plan General Contable

2023

Fecha de edición: 21 de julio de 2023



Plan general

	Número marginal
PRIMERA PARTE	
MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD	
Capítulo 1. Marco conceptual de la Contabilidad	5
SEGUNDA PARTE	
NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN	
Capítulo 2. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	1000
Capítulo 3. Inmovilizado intangible	3000
Capítulo 4. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	4000
Capítulo 5. Arrendamientos	4200
Capítulo 6. Instrumentos financieros	5300
Capítulo 7. Existencias, servicios exteriores y otros gastos de gestión corriente	13500
Capítulo 8. Moneda extranjera	15000
Capítulo 9. IVA, IGIC y otros Impuestos indirectos	15400
Capítulo 10. Impuestos sobre beneficios	15800
Capítulo 11. Ingresos por ventas y prestaciones de servicios	16400
Capítulo 12. Provisiones y contingencias	17200
Capítulo 13. Retribuciones al personal	17700
Capítulo 14. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	18300
Capítulo 15. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	18700
Capítulo 16. Combinaciones de negocios	20300
Capítulo 17. Negocios conjuntos	21200
Capítulo 18. Operaciones entre empresas del grupo	30000
Capítulo 19. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables	30800
Capítulo 20. Hechos posteriores al cierre	40000
TERCERA PARTE	
NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES	
Capítulo 21. Cuentas anuales	40100
Capítulo 22. Información no financiera. Información sobre sostenibilidad	40675
CUARTA PARTE	
ADAPTACIONES SECTORIALES	
Capítulo 23. Empresas públicas	40700
Capítulo 24. Empresas concesionarias	40800
Capítulo 25. Sociedades cooperativas	41050
Capítulo 26. Entidades sin fines lucrativos	41500
Anexos	42000

Tabla alfabética

Abreviaturas

BOICAC	Boletín Oficial del ICAC
CC	Código Civil
CCom	Código de Comercio
ECPN	Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco Conceptual
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1159/2010)
NRV	Norma de Registro y Valoración
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y criterios contables específicos para microempresas (RD 1515/2007)
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
RD	Real Decreto
Rgto	Reglamento
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
SA	Sociedad Anónima
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada

PRIMERA PARTE

Marco conceptual
de la Contabilidad

CAPÍTULO 1

Marco Conceptual de la Contabilidad

Sección 1. Regulación normativa y desarrollo	10	5
Sección 2. PGC PYMES y micro	890	
Sección 3. Incidencia fiscal	900	

SECCIÓN 1

Regulación normativa y desarrollo

I. Plan General Contable	30	10
II. Marco de información financiera de empresas en liquidación	600	

El Marco Conceptual (**MC**) está recogido en el Plan General de Contabilidad Parte 1ª (PGC, aprobado por RD 1514/2007).

El **ICAC** solo ha desarrollado mediante Resolución el principio contable de empresa en funcionamiento, por lo que el análisis del contenido de esta materia se realiza fundamentalmente siguiendo el contenido del PGC.

No obstante, sí se expone el marco de información financiera que establece la citada Resolución para los supuestos en los que no resulta aplicable el principio de empresa en funcionamiento (**empresas en liquidación**).

En la exposición de estos criterios se incluyen referencias a consultas publicadas por el ICAC y una serie de ejemplos prácticos. A continuación, se muestran dos **tablas** en las que se recogen, respectivamente, las citadas consultas, por orden cronológico, y los ejemplos que se desarrollan haciendo referencia a la materia analizada.

CONSULTAS publicadas después del 1 de enero de 2008	Número	20
Aplicación de las NIIF-UE en transacciones que no tienen tratamiento contable en la normativa española (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 74)	555	
Valoración de elementos patrimoniales en el balance de primera aplicación del PGC (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 74)	165	
Gastos necesarios de las federaciones deportivas para futuros acontecimientos deportivos (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 74)	310	
Pagos a empleados mediante instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante, sin contraprestación (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 75)	310	
Opción de mantenimiento de valores de gastos de formalización de deudas y de gastos por intereses diferidos, activados según el PGC/90 (ICAC consulta núm 8, BOICAC núm 75)	165 235	
Aprobación del convenio de acreedores (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 76)	676	
Costes de contratistas , previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulados en el PGC de las empresas constructoras (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 76)	311	
Fondo de Educación, Formación y Promoción de las sociedades cooperativas (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 76)	245	
Indemnización por siniestro en el inmovilizado recibida de una entidad aseguradora (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 77)	345	
Expropiación en la que se recurre el importe inicialmente fijado (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 78)	346	
Condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 79)	255	
Préstamo a tipo de interés cero entre una sociedad y sus socios (ICAC consulta núm 6, BOICAC núm 79)	256	
Opciones de venta emitidas por un inversor sobre la participación mantenida por el socio minoritario en una dependiente (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 79)	320	
Activos revertibles cuya reposición se realiza en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso es muy inferior a su vida económica (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 80)	535	
Compra de derechos de crédito deteriorados (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 80)	495	
Deterioro en empresas inmobiliarias de las existencias y de las inversiones inmobiliarias (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 80)	425 470	
Contabilización de un derecho de usufructo por el usufructuario (ICAC consulta núm 6, BOICAC núm 82)	125	

CONSULTAS publicadas después del 1 de enero de 2008	Número
Incidencia en las finanzas por arrendamiento entregadas de la revisión de las condiciones iniciales de un contrato (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 84)	55
Gastos relacionados con la construcción de un inmovilizado (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 84)	380
Derechos de pesca (ICAC consulta núm 10, BOICAC núm 84)	535
Valor en uso de un activo financiado parcialmente con una subvención (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 86)	470
Suscripción de acciones con el compromiso de recompra (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 86)	55 245
Incidencia de la subsanación de un error contable en las cuentas anuales (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 86)	185
Contrato de arrendamiento operativo con período de carencia (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 87)	126
Productos de ciclo largo entregados por los socios a una cooperativa (ICAC consulta núm 8, BOICAC núm 87)	381
Reestructuración de personal tras la adquisición de un negocio (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 88)	245
Explotación de derechos de autor (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 89)	535
Contabilización de un crédito cuando el deudor ha sido declarado en concurso de acreedores (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 90)	128
Suscripción de convenio de colaboración empresarial con fundaciones (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 90)	56
Contrato de suministros (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 91)	127
Vigencia del criterio sobre rappel cobrado por anticipado con el vigente PGC (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 91)	106
Indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos en Lorca en 2011 (ICAC consulta núm 8, BOICAC núm 91)	345
Registro de gastos financieros no deducibles (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 92)	128
Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas , por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre de 2012 para el personal del sector público (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 92)	320
Actualización de balances de 2012 (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 92)	165
Infraestructuras construidas por una empresa concesionaria (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 94)	311
Procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el PGC (ICAC consulta núm 9, BOICAC núm 96)	321
Salario variable (bonus) abonado por una empresa a sus empleados en función de objetivos (ICAC consulta núm 9, BOICAC núm 98)	130
Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 108)	131
Principio de empresa en funcionamiento (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 121)	625

25

EJEMPLOS	Número
Principio de devengo. Periodificación de gastos de publicidad	135
Principio de devengo. Pago diferido	138
Principio de devengo. Prima de seguro pagada por anticipado . Ajuste por periodificación al cierre del ejercicio	140
Principio de devengo. Convenio de colaboración	143
Principio de devengo. Arrendamiento de local de negocio . Pago diferido	145
Principio de devengo. Adquisición de distintos servicios	147
Reconocimiento de un pasivo. Garantía posventa	325
Reconocimiento de un pasivo. Costes de retiro y rehabilitación de un terreno	327
Reconocimiento de un pasivo. Nueva legislación que obliga a introducir actuaciones sobre el inmovilizado de la empresa	329
Reconocimiento de un pasivo. Nueva legislación que recomienda la realización de una acción formativa	331
Reconocimiento de un pasivo. Otorgamiento de un aval	333
Precio de adquisición. Gastos adicionales . Costes de derribo. Gastos de la formalización de un préstamo hipotecario	385
Precio de adquisición. Compra de inmovilizado en moneda extranjera	390
Valor neto realizable. Deterioro de existencias	430
Valor actual. Reconocimiento de una provisión por indemnizaciones al personal	455
Valor actual. Efecto financiero en una provisión	457
Coste amortizado	500
Principio de empresa en funcionamiento. Efectos de la aprobación de un convenio de acreedores	680

I. Plan General Contable

A. Cuentas anuales	35	30
B. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales	85	
C. Principios contables	100	
D. Elementos de las cuentas anuales	220	
E. Criterios de registro o reconocimiento	300	
F. Criterios de valoración	370	
G. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados	550	

A. Cuentas anuales

(PGC MC aptdo.1º)

Además de recordar las previsiones legales del Derecho mercantil sobre los documentos que integran las cuentas anuales, los principales aspectos regulados en este apartado son los siguientes: **35**

- imagen fiel;
- información adicional (nº 60);
- excepciones (nº 65); y
- cuentas anuales individuales (nº 70).

Imagen fiel (PGC MC aptdo.1º) Se define como el corolario de la aplicación sistemática y regular de los **requisitos, principios y criterios contables**. Para alcanzar dicho objetivo en la contabilización de las operaciones se debe atender a su realidad económica, y no solo a su forma jurídica. **40**

A su vez, este principio rector para el **registro de las operaciones** puede descomponerse en dos planos de razonamiento, que podrían agruparse bajo la expresión de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, empleada en varias consultas por el ICAC.

Prevalencia del fondo sobre la forma Es la fórmula a utilizar para instrumentar la operación. Lo anterior sitúa el análisis en el plano de los **negocios jurídicos anómalos** y de las instituciones previstas para combatir las situaciones de abuso del derecho: fraude de ley y simulación (aspectos regulados en el Código Civil y ampliamente desarrollados por la doctrina científica y la Jurisprudencia), que en algunas consultas del ICAC se recuerda con incisos en los que se precisa que, en determinadas ocasiones, una sucesión de negocios jurídicos puede ser el medio empleado para vulnerar o infringir normas imperativas del Derecho mercantil (límites para la distribución de beneficios) o del Derecho contable (precio de adquisición), circunstancia que aconseja realizar siempre un análisis previo de todos los antecedentes y las circunstancias de la operación. En particular, cuando en la transacción, en esencia, no existen voluntades contrapuestas, como es el caso de las **operaciones entre empresas del grupo**. Lo cual no quiere decir que el análisis de fondo deba limitarse a esas operaciones, pero sí que la forma o los importes declarados en esos casos deben llevar a extremar la cautela. **45**

Realidad económica Consiste en la consideración de la realidad económica, en sentido estricto, en desarrollo literal del contenido en la normativa mercantil (CCom art.34.2), y no solo de la forma jurídica en el tratamiento contable de las operaciones recogido en las normas de registro y valoración. A partir de esta previsión y de las definiciones contenidas de los elementos de las cuentas anuales (nº 220 s.), en las **normas de registro y valoración** se fijan algunos criterios que, además de la forma jurídica, tienen en cuenta el fondo económico de la transacción. Así, por ejemplo, las cesiones por la totalidad de la vida económica de un activo o en contraprestación de la práctica totalidad del valor razonable del mismo, originan el reconocimiento del activo cedido, de acuerdo con su naturaleza, a pesar de que la «propiedad» la retenga la entidad financiera (PGC NRV 8º). **50**

En el caso de los derechos sobre bienes en régimen de **arrendamiento financiero**, el activo subyacente que es objeto de cesión se presenta de acuerdo con su naturaleza, con carácter general, como un inmovilizado material.

Precisiones 1) Una entidad arrendataria se plantea el tratamiento contable de la **fianza de un contrato de alquiler** por un período obligatorio de tres años, tanto si un año antes de concluir el contrato de alquiler se acuerda su prórroga por un período de cuatro años y se mantiene la fianza entregada inicialmente, como si un año antes de concluir el contrato de alquiler se devuelve la fianza constituida y se acuerda firmar un nuevo contrato para el que se entrega una nueva fianza. **55**

El registro contable de cualquier operación requiere un **análisis previo** de su fondo económico y jurídico. Por ello, considerando que el plazo es una de las condiciones esenciales de todo contrato de arrendamiento, el tratamiento contable de los dos supuestos debería ser similar. En ambos casos, la empresa debe estimar el nuevo valor razonable de la fianza en función del nuevo plazo de vencimiento y el tipo de interés incremental de la empresa arrendadora en esa fecha, es decir, el tipo de interés al que la empresa arrendadora podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido en concepto de fianza. A tal efecto, si el arrendador no puede disponer de los fondos recibidos y, en consecuencia, no puede identificarse una operación financiera subyacente entre arrendador y arrendatario, porque debe a su vez entregarlos en depósito a un tercero, esta circunstancia se debe tener en consideración para determinar el citado tipo de descuento (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 84).

2) Una sociedad realiza una **ampliación de capital** que es parcialmente suscrita por una Entidad de Capital Riesgo (ECR). En esa misma fecha se firma un contrato entre la sociedad emisora, la ECR y los restantes socios, por el que la sociedad emisora de las acciones o los restantes socios, indistintamente, asumen los **compromisos** frente a la ECR de comprar las acciones suscritas por la ECR en un plazo de seis años por un importe determinable y abonar anualmente a la ECR una cantidad a cuenta del precio final, que en ambos casos se deducirá de este último.

En relación con el adecuado tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la sociedad que emite el capital, antes de pronunciarse el ICAC señala que no entra a valorar el **fondo jurídico** de la operación, dado que carece de competencias para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil, en concreto, acerca de si los hechos descritos cumplen las normas imperativas de la LSC sobre el particular. La respuesta parte de la hipótesis de que los acuerdos adoptados no constituyen un **negocio prohibido** sobre las acciones propias. Si esta hipótesis no se ajustase a derecho, el ICAC manifiesta que lógicamente el tratamiento contable propuesto debería decaer (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 86).

- 56** 3) Para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un **convenio de colaboración empresarial** y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración, la cuestión a dilucidar, como paso previo, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial.

Si una vez analizado el **fondo económico** del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la **prestación de un servicio** de publicidad. La imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debe ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se incurra en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una **ayuda** a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la aportante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación. La obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 90).

- 60** **Información adicional** (PGC MC aptdo.1º) El objetivo de imagen fiel puede requerir en algunas circunstancias suministrar información adicional en la memoria para alcanzar dicho objetivo. Con esta **regla de cierre** se habilita la exigencia de que las cuentas anuales, en todo caso, incluyan la información suficiente sobre las operaciones y hechos económicos cuando el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en el PGC, incluida la información exigida de forma expresa, no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

- 65** **Excepciones** (PGC MC aptdo.1º) En sentido contrario, y para supuestos excepcionales en los que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables fuera **incompatible** con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, el Marco Conceptual, en desarrollo de la normativa mercantil (CCom art.34.4), establece que la aplicación de los requisitos, principios y criterios contables que perjudiquen el objetivo de imagen fiel se considera improcedente.

En tales casos, en el punto 1. Imagen fiel del apartado 2. Bases de presentación de las cuentas anuales de la **memoria**, se debe indicar la disposición legal no aplicada y la 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.

Esta regla, que implica una autorruptura de la norma contable, y que la singulariza en tanto que norma jurídica (donde todo supuesto de hecho lleva anudada su consecuencia jurídica, sin excepción o habilitación para el incumplimiento), ha sido escasamente aplicada en la práctica. Sin embargo, puede considerarse como el **fundamento** que justifica determinadas habilitaciones para el desarrollo de normas específicas como, por ejemplo, los criterios a seguir cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (nº 600 s.).