

**REAL DECRETO 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico**

**BOICAC N° 33 BOE 21.03.98**

El artículo 20 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, dispone que el Gobierno podrá establecer para las empresas que realicen actividades reguladas en la propia Ley o para las sociedades que ejerzan un control sobre las mismas, especialidades contables y de publicación de cuentas, sin perjuicio de que estas empresas apliquen las normas generales de contabilidad establecidas en el Plan General de Contabilidad, que constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil. Por otra parte, la disposición adicional cuadragésima quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece el desarrollo reglamentario de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico.

De esta forma se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico contable una adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las previstas en la disposición final segunda del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, con la singularidad de que de acuerdo con las disposiciones indicadas anteriormente, para el sector eléctrico es el Gobierno el que aprueba la adaptación de la norma contable aplicable al mismo, por lo que el rango de la presente disposición es el de Real Decreto.

En consecuencia, a través del presente Real Decreto por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, el Gobierno viene a dar cumplimiento a lo dispuesto en la normativa citada anteriormente, de forma que se regulan de una forma íntegra las normas contables aplicables a este sector de actividad.

A efectos de esta adaptación y atendiendo a las especiales características y naturaleza de las operaciones y actividades que desarrollan las empresas del sector eléctrico se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo encargado de su elaboración.

Las normas de adaptación elaboradas se estructuran al igual que el Plan General de Contabilidad en cinco partes, que van precedidas de una introducción en la que se explican las principales características de la actividad de las empresas eléctricas, así como las modificaciones introducidas en esta adaptación y su justificación.

La primera parte, principios contables, no ha sufrido modificaciones respecto al Plan General de Contabilidad.

La segunda parte, cuadro de cuentas, contiene los grupos, subgrupos y cuentas necesarios para reflejar contablemente las operaciones; a estos efectos se han habilitado cuentas específicas para las empresas del sector eléctrico mientras que otras cuentas se han modificado, asimismo, en algunos casos, se han eliminado cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que las empresas del sector eléctrico en los supuestos en que determinadas operaciones así lo exijan, puedan utilizarlas. El cuadro de cuentas, con el fin de dotar a la normativa contable del mayor grado de flexibilidad, no es obligatorio en cuanto a la numeración y denominación de las cuentas, si bien constituye una guía o referente obligado en relación con los epígrafes de las cuentas anuales.

La tercera parte, definiciones y relaciones contables, ofrece contenido y claridad a las cuentas incorporadas a la segunda parte al incluir sus definiciones, en consonancia con los conceptos específicos de la actividad de las empresas del sector eléctrico. Esta tercera parte tampoco es de aplicación obligatoria, excepto en aquellos aspectos que aludan o contengan criterios de valoración, o sirvan para su interpretación, y sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

La cuarta parte, cuentas anuales, de obligatoria observancia, incluye unas "Normas de elaboración de las cuentas anuales" que recogen los requisitos para utilizar los modelos de cuentas anuales en su sistema normal o abreviado, así como aclaraciones y normas sobre el contenido material y la forma de cumplimentar estos modelos; en ellas se han incluido algunos apartados para recoger la forma en que las empresas del sector eléctrico deben elaborar sus cuentas anuales cuando participan en una o varias uniones temporales de empresas o comunidades de bienes, así como una norma específica sobre la información separada por actividades. También se incluyen en esta cuarta parte los modelos de Balance, de Cuenta de Pérdidas y Ganancias y de Memoria, tanto normales como abreviados, adaptados a las especiales características de las empresas del sector eléctrico y en particular a las exigencias previstas en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

Se incorporan, además, a la cuarta parte de esta adaptación las modificaciones introducidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y por el Real Decreto 572/1997, de 18 de abril. Estas

modificaciones han tenido reflejo en las presentes normas de adaptación, si bien son de aplicación con carácter general y pueden concretarse básicamente en una nueva redacción de los artículos 181 y 190 ampliando la posibilidad de utilizar modelos de cuentas anuales abreviados y en la inclusión en la indicación segunda del artículo 200 de una ampliación de la información contenida en la memoria.

La quinta parte, normas de valoración, que incorpora los criterios obligatorios de valoración y contabilización de las operaciones y hechos económicos, ha sido objeto de importantes modificaciones para su adaptación al sector eléctrico.

En el texto de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, que se inserta a continuación, sólo se han incluido aquellas partes que se han visto modificadas respecto al Plan General de Contabilidad debido a que el resto coincide plenamente con este último. A estos efectos, hay que precisar que en todo lo no modificado será de aplicación el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y por tanto las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al amparo de la disposición final quinta de la citada norma, así como del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El presente Real Decreto incorpora una disposición adicional primera que establece la necesaria homogeneidad en relación con la información a incluir en las cuentas anuales consolidadas cuando se integran en las mismas empresas eléctricas, y una disposición adicional segunda en la que se aborda la aplicabilidad de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 1993, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas, para aquellas actividades de las empresas eléctricas que manteniéndose reguladas cumplan los requisitos exigidos en la citada Orden.

La disposición transitoria única regula los efectos contables que se derivan de la retribución fija por tránsito a la competencia reconocida en la disposición transitoria sexta de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, como consecuencia del tránsito de un sistema en el que la producción de energía eléctrica estaba retribuida en base a la regulación de precios establecida por la Ley 40/1994 y que garantizaba la recuperación de las inversiones, a otro en que la retribución se determina por el mercado.

Las características básicas de dicha retribución han sido objeto de desarrollo en el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento.

De lo regulado en las citadas disposiciones se desprende que el importe a percibir por las distintas empresas se considera máximo, por lo que pueden producirse hechos que motiven una cuantificación a la baja de la citada retribución fija y que aparecen regulados en el Real Decreto anteriormente citado. A su vez, el indicado concepto retributivo no se asigna individualmente activo a activo, o a un concepto de gasto determinado sino a cada empresa, salvo en la parte correspondiente a la asignación por consumo de carbón autóctono, de forma que si una empresa hipotéticamente enajenara sus activos podría seguir percibiendo la retribución fija inicialmente asignada a la empresa.

Con posterioridad a las normas señaladas anteriormente, la disposición adicional cuadragésima quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social antes citada, ha establecido la posibilidad de que a través de un régimen transitorio específico se puedan imputar a reservas voluntarias la parte de los costes de transición del sector eléctrico que no se recuperarán a través de la retribución fija por tránsito a la competencia.

De acuerdo con lo anterior, la disposición transitoria única contenida en el presente Real Decreto incorpora los criterios uniformes que deben aplicar todas las empresas de este sector en relación con los aspectos contables que se derivan de la retribución fija por tránsito a la competencia, de forma que las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector eléctrico recogen exclusivamente los criterios contables a emplear por las distintas empresas del sector en relación con las operaciones que se realizan con vocación de permanencia en el desarrollo de su actividad.

En concreto, el contenido de la referida disposición transitoria recoge los siguientes criterios:

- a. En la medida que la retribución fija a que se ha hecho referencia, se identifica empresa a empresa y no se vincula a activos concretos, salvo la parte destinada al consumo de carbón autóctono, de forma que trata de establecer un proceso gradual que garantice la viabilidad financiera de las empresas durante la transición a un

mercado en competencia, su naturaleza contable es similar a la que correspondería a una compensación de importe estimado, como consecuencia del cese de un derecho, y que en este caso se identifica con el cambio regulatorio en el sector eléctrico; por ello, el ingreso percibido, en la medida que su cuantificación viene establecida por un importe máximo que se irá plasmando ejercicio a ejercicio en función de las circunstancias establecidas en su regulación, en general deberá ser objeto de registro contable como tal ingreso cuando se genere el derecho a su percepción, que no será otro que cuando se pueda determinar su cuantía, circunstancia que se pondrá de manifiesto ejercicio a ejercicio.

- b. Adicionalmente, el importe de aquellos activos que no se recuperará vía precios de mercado, así como las posibles dotaciones a provisiones por gastos de reestructuración motivadas por el tránsito a la competencia del sector eléctrico, deberán imputarse a resultados, en la medida que vayan a recuperarse por la retribución fija por tránsito a la competencia, conforme ésta se perciba, logrando de esta forma la adecuada correlación de ingresos y gastos y siempre bajo la aplicación del principio de prudencia contenido en el artículo 38 del Código de Comercio.

También incluye el presente Real Decreto unas disposiciones finales, en las que se realiza una regulación similar a la establecida en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, sobre el desarrollo de la adaptación que ahora se aprueba, en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, y una disposición derogatoria. Esta última recoge expresamente la derogación del artículo 19 del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, relativo a la contabilización de la retribución fija de los costes de transición, cuya regulación ha sido establecida en la disposición transitoria de este Real Decreto, precisando aspectos de técnica contable que la redacción del citado artículo presentaba e incorporando los criterios valorativos que sobre la materia regulada en el mismo establece la posterior Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a la que antes se hizo referencia.

Por todo lo expuesto, con objeto de que las empresas del sector eléctrico puedan disponer de un texto técnicamente preparado

para facilitar información contable, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Industria y Energía, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 20 de marzo de 1998, dispongo:

**DISPONGO:**

**Artículo 1. Aprobación.**

Se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, cuyo texto se inserta a continuación.

**Artículo 2. Ambito y obligatoriedad.**

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico serán de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que realicen la actividad indicada.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte y los movimientos contables incluidos en la tercera parte de estas normas de adaptación.

**Artículo 3. Aplicación de las normas contables generales.**

En todo lo no modificado será de aplicación el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al amparo de la disposición final quinta de la citada norma.

**Disposición adicional primera. Cuentas anuales consolidadas.**

Las cuentas anuales consolidadas de los grupos, que integren una o varias sociedades que realicen actividades eléctricas, deberán incorporar la información específica que se regula en la presente adaptación y en particular la relativa a la separación de actividades incluida en la memoria.

**Disposición adicional segunda. Diferencias de cambio en moneda extranjera en actividades reguladas.**

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 1993, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas, no será aplicable a las empresas del sector eléctrico, salvo para aquellas actividades que pudieran realizar en régimen de operaciones reguladas, y siempre que se cumplan las

circunstancias establecidas en la citada Orden para su aplicación, y en particular, siempre que su retribución está sujeta a la aprobación de un órgano administrativo de forma que se fije la misma posibilitando la recuperación a lo largo de la vida de la empresa de los costes en que incurre y que son soportados íntegramente por sus clientes.

**Disposición transitoria única. Tratamiento contable de la retribución fija por transición a la competencia.**

1. Las sociedades titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica, que a 31 de diciembre de 1997 estuvieran incluidas en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1538/1987, de 11 de diciembre, sobre determinación de la tarifa de las empresas gestoras del servicio eléctrico, desde el primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, aplicarán los siguientes criterios en la contabilización de la retribución fija por transición a la competencia y sus efectos:

- a. La diferencia existente entre el valor contable del inmovilizado material afecto a cada actividad y el de mercado, se dará de baja como un resultado extraordinario.

A estos efectos el valor de mercado será, si existe un mercado representativo para dichos bienes, el de cotización; si no existiera dicho mercado, el valor a que se ha hecho referencia será el que previsiblemente recuperará la empresa mediante la generación de ingresos, en cuantía suficiente para cubrir todos los costes y gastos incluida la amortización, teniendo como referencia para ello la tasa de descuento que se determine para el cálculo del importe base global máximo de la retribución fija por transición a la competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 14 del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

Para efectuar el cálculo indicado en el párrafo anterior, al no ser imputable la retribución fija a un activo concreto, se asignará ésta a los únicos efectos de esta norma a grupos de activos que perteneciendo a una misma tecnología, centrales

hidroeléctricas, centrales de bombeo, centrales térmicas convencionales, centrales nucleares, etc., sean similares desde un punto de vista económico. En ningún caso podrán producirse compensaciones de pérdidas con plusvalías latentes.

La parte de los elementos del inmovilizado a que se ha hecho referencia, recuperables a través de la retribución fija por transición a la competencia, se dará de baja a medida que se perciba dicha retribución, imputándose al resultado de explotación del ejercicio, teniendo en cuenta los criterios establecidos en el párrafo d) siguiente.

- b. La diferencia existente entre el valor contable de las periodificaciones propias del sector eléctrico y diferencias negativas de cambio consecuencia del anterior sistema regulatorio de precios que figuren en el activo del Balance, y el importe recuperable de las mismas a través de la retribución fija por transición a la competencia, una vez tenida en cuenta la parte de la misma afectada a la valoración del inmovilizado indicada en el párrafo a) anterior, se dará de baja como un resultado extraordinario.

Una vez efectuado el ajuste anterior, el saldo de dichos activos se recogerá en la partida creada al efecto en la agrupación «Gastos a distribuir en varios ejercicios» del activo del Balance denominada "Gastos diferidos por transición a la competencia", que se imputará al resultado de explotación, a medida que se perciba la retribución fija por tránsito a la competencia, teniendo en cuenta los criterios establecidos en el párrafo d) siguiente.

- c. Si como consecuencia del tránsito a la libre competencia de las empresas del sector eléctrico, se derivaran gastos correspondientes a planes de reestructuración a incurrir en ejercicios futuros, deberán dotarse las provisiones para riesgos y gastos necesarias de

acuerdo con estimaciones racionales sobre dichos gastos, indicando en la Memoria de las cuentas anuales los criterios empleados para llevar a cabo su estimación, así como una descripción detallada de los planes de reestructuración. Dicha dotación se considerará un resultado extraordinario, salvo en la parte recuperable mediante la retribución fija por tránsito a la competencia, una vez tenida en cuenta la parte de la misma afectada a la valoración indicada en los párrafos a) y b) anteriores, que se recogerá en la partida "Gastos diferidos por transición a la competencia" de la agrupación "Gastos a distribuir en varios ejercicios" del activo del balance, y se imputarán al resultado de explotación, a medida que se perciba la retribución fija por tránsito a la competencia, teniendo en cuenta los criterios establecidos en el párrafo d) siguiente.

- d. Para cada ejercicio, la cantidad a imputar al resultado de las partidas indicadas correspondientes a la parte del inmovilizado material y "Gastos diferidos por transición a la competencia" recuperables mediante la retribución fija por transición a la competencia, será la que resulte de multiplicar el importe inicial de cada una por el coeficiente obtenido de comparar, en términos homogéneos, el ingreso del ejercicio reconocido por retribución fija por transición a la competencia con el total de ingresos previstos por este mismo concepto; a estos efectos, no se tendrá en cuenta la parte de la citada retribución correspondiente al consumo de carbón autóctono salvo el "incentivo tecnología GICC", previsto en el anexo II del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre. En todo caso se imputará como mínimo, el importe que resulta de aplicar al importe inicial correspondiente a cada partida, el coeficiente que resulta de comparar para cada ejercicio el ingreso previsto con el total de ingresos previstos por dicho concepto.

Si en un ejercicio el importe reconocido por retribución fija por tránsito a la competencia fuera nulo, el activo que pudiera figurar en el balance como

recuperable a través de la misma se imputará íntegramente al resultado del citado ejercicio, salvo que medien circunstancias que permitan prever de forma racional que se obtendrán ingresos futuros por dicho concepto.

- e. Si excepcionalmente cambian las circunstancias que se tuvieron en cuenta para llevar a cabo la imputación a resultados a que se ha hecho referencia en la letra anterior, los efectos del cambio se tratarán sin ajustar las imputaciones realizadas en ejercicios anteriores, y se tendrán en cuenta las nuevas circunstancias de acuerdo con lo indicado en los párrafos anteriores para los ejercicios futuros. En la memoria se incluirá información sobre las razones que justifican el cambio, y los efectos producidos.
- f. Por aplicación del principio de prudencia sólo podrán lucir en el activo aquellas cantidades cuya recuperación esté razonablemente asegurada a través de la retribución fija por transición a la competencia, imputándose a resultados las cantidades contabilizadas en el activo sobre las que existan dudas acerca de su futura recuperación a través de la retribución fija por transición a la competencia.

2. El importe correspondiente de los resultados extraordinarios a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, podrá ser imputado a reservas voluntarias; dicha imputación se realizará exclusivamente en los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

Los posibles excesos de la provisión a que se ha hecho referencia en el párrafo c) del apartado anterior, que se puedan poner de manifiesto en ejercicios futuros, se considerarán que corresponden en primer lugar a las dotaciones realizadas con cargo, en su caso, a reservas voluntarias, por lo que su registro contable se deberá realizar abonando a dicha partida de reservas.

3. El ingreso que corresponda a una empresa en concepto de retribución fija por transición a la competencia, constituirá parte integrante de la cifra de negocios,

detallándose en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada partida de la siguiente forma:

"1. Importe neto de la cifra de negocios:

a) Ventas.

b) Prestaciones de servicios.

c) Descuentos sobre ventas.

d) Retribución fija por transición

a la competencia:

d1) Asignación general.

d2) Asignación específica.

d3) Asignación por consumo de carbón nacional".

4. En la memoria de las cuentas anuales se informará, en un apartado específico creado al efecto, sobre cualquier circunstancia de carácter significativo que se derive del tránsito a la competencia de las empresas del sector eléctrico, indicando una explicación de las características de dicho proceso, e incluyendo en particular al menos lo siguiente:

a. Cuantificación y criterios empleados para determinar los importes de los activos y gastos a recuperar a través de la retribución fija por transición a la competencia, de acuerdo con los criterios indicados en los apartados anteriores. En el caso de instalaciones técnicas de generación, se indicará separadamente la parte a recuperar a través de la retribución fija por tránsito a la competencia.

b. Detalle de los diferentes conceptos que integran la partida "Gastos diferidos por transición a la competencia".

c. Importes correspondientes de los activos y gastos que de acuerdo con el apartado 1 se llevan a resultados al no ser objeto de recuperación a través de la retribución fija por transición a la competencia. En su caso, se indicarán los importes que se imputan a reservas voluntarias, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2 anterior.



2004									
2005									
2006									
2007									
TOTAL									

**Disposición derogatoria única. Derogación normativa.**

A la entrada en vigor del presente Real Decreto, quedan derogadas las siguientes disposiciones:

1. El artículo 19 del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución, y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento.
2. La Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de abril de 1977, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico.
3. Cualquier otra norma de igual o inferior rango que se oponga a lo establecido en el presente Real Decreto para las empresas del sector eléctrico.

**Disposición final primera. Habilitación normativa.**

1. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, podrá desarrollar las presentes normas, teniendo en cuenta las especificidades que puedan derivarse del desarrollo reglamentario de la normativa del sector eléctrico.
2. 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 valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.
3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico en relación con las normas de valoración y las

normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.

**Disposición final segunda. Entrada en vigor.**

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".