

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre [BOE n.º 304, de 17-XII-2016]

DESARROLLO REGLAMENTARIO DE LA SIMPLIFICACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

Cerca ya de cerrarse el año 2016, el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad nos ha dejado el desarrollo reglamentario de una sustancial modificación, o si queremos reforma, del régimen jurídico de la contabilidad que afecta básicamente a las obligaciones contables de las Pymes (en realidad de las pequeñas empresas) y entidades sin fines lucrativos, modificando un buen número de normas reglamentarias (reales decretos) para de esta forma culminar el proceso normativo de adaptación a la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, del Consejo ([DOUE L 182, de 29-VI-2013](#)).

La Directiva 2013/34/UE fue redactada, entre otros motivos, con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas (la Directiva no obliga a diferenciar entre medianas y grandes empresas, si no tienen un tratamiento contable diferente significativo). Por situar la trascendencia de esta Directiva, recordemos aquí simplemente que dicha Directiva 2013/34/UE refundió en un único texto las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE. La Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, era la denominada cuarta Directiva (en materia de sociedades), sobre cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y la Directiva 83/349/CEE, de 13 de junio, era la séptima Directiva relativa a las cuentas consolidadas. Señalemos también que la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y cuentas consolidadas, vino a derogar la Directiva 84/233/CEE, de 10 de abril de 1984, a la sazón la octava Directiva. Estas tres directivas, cuarta, séptima y octava, hoy derogadas, integraban el bloque conocido como las «Directivas contables», habiendo pasado a ocupar ese espacio las Directivas 2013/34/UE y 2006/43/CE.

En realidad la transposición de la Directiva 2013/34/UE al ordenamiento jurídico español tuvo lugar en el año 2015, exactamente el mismo día en que expiraba el plazo para acometerla, el 20 de julio. Ese día fue aprobada la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de*

Auditoría de Cuentas, la cual, además de contener un nuevo régimen de la auditoría (derogando el RD Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que aprobó el TRLAC), vino a modificar el *Código de Comercio* (Disp. final primera) y la *Ley de Sociedades de Capital* (Disp. final cuarta) con la finalidad de incorporar al derecho español los mandatos, pretendidamente armonizadores, contenidos en aquella Directiva. Lo que hace el RD 602/2016 objeto de esta crónica es desarrollar reglamentariamente aquellas modificaciones que fueron introducidas en el derecho contable español en julio de 2015.

A pesar de que el RD 602/2016 objeto de esta crónica se ha aprobado y publicado en diciembre de 2016, las normas modificadas por el mismo resultan de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 (Disp. adicional segunda y Disp. final quinta), afectando así a las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio iniciado a partir de tal fecha, cuentas que en la mayoría de los casos están siendo elaboradas ya en estos primeros meses de 2017 para ser aprobadas posteriormente, en su caso (en las sociedades de capital, tienen que elaborarse por los administradores en el plazo de tres meses desde que se cierre el ejercicio social, art. 253.1 LSC, y aprobarse por la junta general en los seis primeros meses de cada ejercicio, art. 164 LSC). La intención del legislador ha sido que la aplicación de los reales decretos afectados tenga lugar lo antes posible, habida cuenta de que este desarrollo reglamentario de las normas legales de transposición de la Directiva se ha llevado a cabo bastante después, en cierta medida motivado, aunque se trate de un real decreto que venga a modificar varios reales decretos, por la anterior situación política española.

Las normas que se han visto modificadas por el RD 602/2016 aparecen expresamente mencionadas en el propio título del mismo, resultando un título bastante extenso, que resulta poco práctico. Digamos que quizás ha querido evitarse reflejar en el título la principal finalidad del RD, cual es el desarrollo reglamentario de la simplificación del régimen jurídico de la contabilidad (para las pequeñas empresas), aspecto, este de la simplificación, que es el objetivo principal de la Directiva 2013/34/UE, y para ello se ha utilizado un título que deja meridianamente claro que este RD lo que contiene es el desarrollo reglamentario de aquella normativa de transposición de julio de 2015, no un desarrollo reglamentario nuevo, sino una serie de modificaciones de diversas normas de carácter reglamentario.

Por lo que se refiere a la modificación del RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC, de carácter general), el artículo 1 del RD que comentamos introduce dos importantes novedades: por un lado, la supresión de la obligatoriedad del estado de cambios en el patrimonio neto en las cuentas anuales de las pequeñas empresas, así como determinada información a incluir en la memoria abreviada; por otro, una regulación nueva del tratamiento contable de los activos intangibles, principalmente del fondo de comercio. También se introducen modificaciones en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en relación con

los documentos que la integran, la utilización de los modelos abreviados y el contenido de la memoria abreviada.

En cuanto al RD 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes) y los criterios contables específicos para microempresas, además de introducir también cambios en relación con los activos intangibles y las cuentas anuales, especialmente en relación con el contenido de la Memoria de Pymes, se realizan modificaciones sobre otros aspectos (art. 2 del RD 602/2016), destacando la ampliación del ámbito de aplicación del PGC-Pymes, de manera que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 los umbrales o límites de activo total, de importe neto de la cifra anual de negocios y de número medio de trabajadores se equiparan con los umbrales previstos para poder elaborar el balance y la memoria en los modelos abreviados.

También se ha visto modificado (art. 3 RD 602/2016) el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el PGC y el PGC-Pymes. En este sentido, ha sido modificado igualmente en relación con el tratamiento contable del fondo de comercio, en este caso en relación con la presentación de las cuentas anuales consolidadas, modificación que se ha realizado en la misma línea seguida para el nuevo tratamiento que ha pasado a tener el fondo de comercio en el caso de las cuentas anuales individuales a partir de las modificaciones operadas en el RD 1514/2007 y en el RD 1515/2007, a las que hemos aludido. Por otra parte, es digna de señalar la introducción de algunos cambios significativos en relación, entre otros, con la exclusión y la dispensa de consolidar del artículo 7 del RD 1159/2010 y en relación con el método de integración proporcional de consolidación del artículo 10 del mismo RD.

En último término, el artículo 4 del RD 602/2016 modifica el RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. La novedad de mayor calado es el hecho de que estas entidades, cumpliendo las condiciones señaladas en el artículo 6 del RD 1491/2011 (las mismas previstas para las empresas), puedan aplicar el PGC de Pymes. También se introducen cambios en relación con la utilización de los modelos abreviados de cuentas anuales y con el tratamiento del inmovilizado intangible (no fondo de comercio).

El Real Decreto que comentamos contiene finalmente varias disposiciones: dos disposiciones adicionales, que regulan los derechos de emisión de gases con efecto invernadero y aspectos sobre la información comparativa; una disposición transitoria, en relación con el fondo de comercio, otros intangibles y la reserva por fondo de comercio; y cinco disposiciones finales, destacando el procedimiento sancionador abreviado introducido en el artículo 95.bis del Reglamento aprobado por el RD 1517/2011, de 31 de octubre, que desarrolla el TRLAC –Reglamento de 2011 que continúa en vigor con la nueva LAC de julio de 2015–, seguido de una referencia al tratamiento contable

de los *Títulos habilitantes* de la *Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.*, una habilitación normativa al Ministerio de Justicia, el título competencial relativo a la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil y la entrada en vigor de la norma, con efectos desde el 1 de enero de 2016.

Estamos, pues, ante un desarrollo normativo reglamentario que se ha hecho esperar más de lo que hubiera sido deseable, considerando el dictado de la Directiva 2013/34/UE y cuál es la estructura del tejido empresarial español, y con un escaso margen temporal de maniobra para los operadores económicos desde su entrada en vigor de cara a la elaboración de las cuentas anuales, en particular para aquellas entidades que vienen haciendo coincidir el ejercicio contable con el año natural.

José Luis SÁNCHEZ BARRIOS
Profesor Titular EU de Derecho Mercantil
Universidad de Salamanca
jsaba@usal.es