

[Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el RD 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 RD 1491/2011, de 24 de octubre \[BOE-A-2021-1350\]](#)

ADAPTACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO CONTABLE ESPAÑOL A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF-UE 9 Y NIIF-UE 15 ADOPTADAS POR LA UNIÓN EUROPEA

1. INTRODUCCIÓN SOBRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) ADOPTADAS POR LA UNIÓN EUROPEA (NIC-NIIF-UE) EN EL MARCO DEL DERECHO CONTABLE EUROPEO

El Derecho de la CEE, de la CE y actualmente de la UE lleva prestando atención desde hace más de cuatro décadas al régimen de la contabilidad, en concreto a la elaboración de las cuentas anuales, individuales y consolidadas, y a la auditoría legal de tales cuentas. Así lo ha venido haciendo a través de varias directivas desde la década de los años 70, con el objetivo de armonizar la regulación de estas materias en los Estados miembros, armonización o coordinación que resulta fundamental para dar efectividad al Derecho-Libertad de establecimiento de los artículos 49 y siguientes del actual TFUE, y con ello al Mercado interior, que implica un «espacio sin fronteras interiores» (art. 26.2 TFUE). Las primeras directivas contables, la 4.^a, 7.^a y 8.^a Directivas en materia de sociedades (Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad; Directiva 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas, y Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables) han sido sustituidas por la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y cuentas consolidadas, y por la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio, sobre estados financieros anuales, consolidados y otros informes afines a ciertos tipos de empresas, que se ha modificado por la Directiva 2014/95/UE, de 22 de octubre, en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad.

Más allá de la armonización normativa en relación con la elaboración y auditoría de las cuentas anuales, el Derecho comunitario europeo ha puesto su atención también en otros aspectos del régimen de la contabilidad por medio de actos jurídicos de derecho uniforme, vía reglamentos, y lo ha hecho para la adopción y aplicación de las *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*, creadas por el IASC (*International Accounting Standard Committee*) y de las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, creadas desde el año 2001 por el actual IASB (*International Accounting Standard Board* –en español, *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC*–), organismo que hace veinte años vino a suceder al IASC. A este respecto se han aprobado el *Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo*, de 19 de julio, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y un reglamento de ejecución o desarrollo, el *Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión*, de 3 de noviembre, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento 1606/2002, el cual sustituyó al Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre. Con estos reglamentos se viene a favorecer igualmente el funcionamiento del mercado interior. [En este sentido, el Considerando 2.º del Reglamento (CE) n.º 1696/2002 dice: «Para contribuir a un mejor funcionamiento del mercado interior, debe exigirse a las sociedades con cotización oficial la aplicación de un corpus único de normas contables internacionales de gran calidad para la elaboración de sus estados financieros consolidados»].

En virtud de lo previsto en el artículo 4 del Reglamento (CE) n.º 1606/2002, las sociedades que a la fecha de cierre de su balance sus valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, y que elaboren cuentas consolidadas (en los ejercicios que comenzaran a partir del 1 de enero de 2005), deben aplicar en tales cuentas las normas contables adoptadas por la Comisión en el Reglamento (CE) n.º 1725/2003 –actualmente el Reglamento n.º 1126/2008– mediante el procedimiento descrito en su artículo 6. Además, conforme al art. 5 del mismo Reglamento (CE) n.º 1606/2002, los EE. MM. pueden permitir o exigir la aplicación de esas NIC/NIIF-UE a las cuentas individuales de aquellas sociedades, e igualmente a las cuentas (individuales y/o consolidadas) de otras sociedades distintas. [En el caso de España, se introdujeron estos aspectos en la reforma contable de 2007].

El Reglamento (CE) n.º 1725/2003, primero, y desde finales de 2008, el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 han recogido las NIC y las NIIF que se han venido adoptando por la CE y por la UE, así como las interpretaciones presentadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) y las interpretaciones dictadas por el Comité de Interpretaciones (SIC). El Reglamento (CE) n.º 1126/2008, al igual que antes el Reglamento de 2003, va incorporando nuevas NIIF –o modificaciones de NIC o NIIF–, incorporación con la cual pasan a ser adoptadas por la UE, con el alcance indicado por el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 y por los ordenamientos jurídicos internos de los EE. MM. [Así, desde que en noviembre de 2008 se aprobó el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, este se ha modificado en 77 ocasiones –la última versión consolidada es de 1 de abril de 2021–, habiéndose modificado por

última vez en agosto de 2021, por el Reglamento (UE) 2021/1421 de la Comisión, de 30 de agosto, para adoptar una modificación de la NIIF 16, sobre Arrendamientos, en relación con las reducciones de alquileres como consecuencia de la Covid-19].

2. EL REAL DECRETO 1/2021, DE 12 DE ENERO, DE ADAPTACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO CONTABLE ESPAÑOL A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF-UE 9 Y NIIF-UE 15 ADOPTADAS POR LA UNIÓN EUROPEA

El Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital ha sacado adelante al inicio del primer semestre de 2021 el RD 1/2021 que comentamos, aprobado por el Consejo de Ministros el 12 de enero de 2021 y publicado en el *BOE* el 30 de ese mismo mes. Este real decreto constituye una nueva reforma de la regulación de la contabilidad que tiene como finalidad su adaptación a la normativa contable internacional, en este caso, más concretamente, a dos Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE en septiembre y noviembre de 2016, la NIIF-UE 15 y NIIF-UE 9, por este orden.

Desde que España entrara en las Comunidades Europeas se han venido sucediendo varias reformas en el Derecho contable español, tanto a nivel legal como reglamentario, algunas para adaptarlo a las directivas contables comunitarias y otras para hacerlo a la normativa contable internacional que viene adoptando la UE sobre la base del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio, y del Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre. Las modificaciones introducidas por el RD 1/2021 se enmarcan en este segundo grupo de reformas, resultando llamativo que su Preámbulo no haga ni una sola mención a ninguno de los dos Reglamentos comunitarios. Debe observarse, por otra parte, que las modificaciones no afectan al Código de Comercio ni al TRLSC, sino únicamente a Reales Decretos. Las normas que modifica son el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre), el Plan General Contable de Pymes (RD 1515/2007, de 16 de noviembre), las normas para formular las cuentas anuales consolidadas (RD 1159/2010, de 17 de septiembre) y las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de estas entidades (RD 1491/2011, de 24 de octubre).

El primer ajuste del Derecho contable español a las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la UE tuvo lugar con la reforma contable operada en el año 2007, introduciéndose entonces modificaciones tanto legales como reglamentarias. 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 UE, primeramente, vino a modificar, de forma importante, las secciones 2.ª y 3.ª del Código de Comercio, así como el TRLSA y la LSRL; a continuación, en noviembre, se aprobaron

los vigentes PGC y PGC de Pymes (RD 1514/2007 y RD 1515/2007). El objetivo de aquella reforma fue doble: de un lado, que las sociedades integrantes de los grupos cotizados, obligados a seguir en sus cuentas consolidadas las NIIF-UE, elaborasen igualmente las cuentas anuales individuales conforme a los criterios contables internacionales adoptados por la UE; y, de otra parte, extender a la contabilidad de todos los empresarios la aplicación de varios de esos criterios contables internacionales.

En aquella reforma de 2007 se trataba de hacer converger el Derecho contable español con las NIC y NIIF que habían sido adoptadas por la UE hasta ese momento, recogidas entonces en el Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión [sustituido después por el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión]. Ahora, con el RD 1/2021 la convergencia se realiza con dos NIIF concretas creadas en 2014 y adoptadas por la UE en el año 2016, la NIIF 9 y la NIIF 15, que con su adopción han pasado a ser, en el ámbito de la UE, la NIIF-UE 9 y NIIF-UE 15, aunque no en ese orden temporal.

La NIIF 15, sobre «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», fue creada en mayo de 2014 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB), y fue adoptada por la UE por medio del [Reglamento \(UE\) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016](#), modificando el Reglamento (CE) n.º 1126/2008. Esta NIIF tiene por objeto, se indica en los Considerandos, mejorar la información financiera comunicada sobre los ingresos ordinarios y mejorar la comparabilidad de estos en los estados financieros a escala mundial. Posteriormente, la NIIF 15 fue modificada en abril de 2016 por el CNIC/IASB para aclarar ciertos requisitos y ofrecer facilidades adicionales con carácter transitorio a aquellas empresas que estaban instrumentando la norma, modificación que fue adoptada también por la UE, con el [Reglamento \(UE\) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017](#), que volvió a modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008.

La NIIF 9, sobre «Instrumentos financieros», fue creada en julio de 2014 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB), y fue adoptada por la UE por medio del [Reglamento \(UE\) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016](#), modificando el Reglamento (CE) n.º 1126/2008. Esta NIIF tiene por objeto mejorar la información financiera sobre instrumentos financieros abordando preocupaciones que surgieron en este ámbito durante la crisis financiera. En particular, indica el Considerando 2.º, la NIIF 9 responde al llamamiento del G20 en favor de un modelo más prospectivo para el reconocimiento de las pérdidas esperadas en los activos financieros. Posteriormente, la NIIF 9 fue modificada en octubre de 2017 por el CNIC/IASB para aclarar la clasificación de determinados activos financieros con posibilidad de pago anticipado cuando se aplique dicha NIIF, modificación que fue adoptada también por la UE con el [Reglamento \(UE\) 2018/498 de la Comisión, de 22 de marzo de 2018](#), que volvió de nuevo a modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008.

De forma errónea, el Preámbulo del RD 1/2021 dice (apartado I *in fine*) que el Reglamento (UE) 2016/1905 fue modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987, y que el Reglamento (UE) 2016/2067 lo fue por el Reglamento (UE) 2018/498. No es correcto, porque lo que hacen estos cuatro reglamentos es modificar el Reglamento (CE)

n.º 1126/2008, sin modificarse entre ellos; lo que hacen unos es adoptar esas NIIF y los otros adoptan unas aclaraciones a las mismas. Por otra parte, indica también el Preámbulo que estas normas (los cuatro reglamentos indicados) entraron en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 para la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades con valores admitidos a negociación, lo cual no es tampoco enteramente correcto. En efecto, se aplicarían, y se aplican, a las cuentas consolidadas de tales sociedades [art. 4 del Reglamento (CE) n.º 1606/2002, de aplicación directa], pero no es correcto que entrasen en vigor en los ejercicios iniciados a partir de la fecha indicada, sino que las empresas afectadas debían aplicarlos a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018, lo que no impedía, en su caso, que pudieran aplicarse antes. Además, en el caso del Reglamento (UE) 2018/498, esa aplicación habría de producirse a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2019, no del 1 de enero de 2018. Indiquemos que no debe confundirse la aplicación de esos reglamentos por las sociedades cotizadas con la aplicación del RD 1/2021, de alcance general, lo que tiene lugar en los ejercicios contables iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

El art. 1 del RD 1/2021 viene a modificar el RD 1514/2007, que aprueba el PGC, para adaptar la norma de registro y valoración 9.ª «Instrumentos financieros» a la NIIF-UE 9 y la norma de registro y valoración 14.ª «Ingresos por ventas y prestación de servicios» a la NIIF-UE 15.

- De la primera parte del PGC, «Marco conceptual de la Contabilidad», este art. 1 modifica el punto 2 («Valor razonable») del apartado 6.º («Criterios de valoración»).
- De la segunda parte, «Normas de registro y valoración», modifica la norma 9.ª («Instrumentos financieros»), la norma 10.ª («Existencias»), la norma 11.ª («Moneda extranjera») y la norma 14.ª («Ingresos por ventas y prestación de servicios»).
- De la tercera parte, «Cuentas anuales», del apartado I, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», modifica la norma 6.ª («Balance»), la norma 7.ª («Cuenta de Pérdidas y Ganancias») y la norma 8.ª («Estado de cambios en el patrimonio neto»); del apartado II, «Modelos normales de cuentas anuales», modifica la subagrupación A-2 («Ajustes por cambio de valor»), la partida 14 («Variación de valor razonable en instrumentos financieros»), los epígrafes I y VI, el punto 11 de la nota 4, la nota 9, la nota 13 y el punto 3 de la nota 24.
- De la cuarta parte, «Cuadro de cuentas», se incluyen cambios en las cuentas siguientes: 133, 293, 593, 663, 6632, 763, 7632, 800, 802, 900 y 902.
- De la quinta parte, «Definiciones y relaciones contables», se modifican la introducción al Grupo 1; la definición y relaciones contables de la cuenta 133; la introducción al Grupo 2; las relaciones contables de las cuentas 2405, 241, 250, 251; la definición de la cuenta 293; las relaciones contables de las cuentas 2933/2934/2935/2936; la introducción al Grupo 4; la introducción al Grupo 5; las relaciones contables de las cuentas 531 y 541, y del Subgrupo 58, la definición de la cuenta 593, las relaciones contables de las cuentas 5933/5934/5935/5936, la

definición y relaciones contables de la cuenta 663, la relación contable de las cuentas 696 y 698, la definición y relaciones contables de la cuenta 763, las relaciones contables de las cuentas 800, 802, 900 y 902.

El art. 2 modifica el RD 1515/2007, que aprueba el PGC de Pymes, para introducir una mejora técnica, cual es, dice el apartado VI del Preámbulo, la regulación sobre el valor razonable, el criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y la norma de elaboración de la memoria. En orden a la política de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas y medianas empresas, no se modifican los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del PGC de Pymes.

- De la primera parte del PGC de Pymes, «Marco conceptual de la Contabilidad», este art. 1 modifica el punto 2 («Valor razonable») del apartado 6.º («Criterios de valoración»).
- De la segunda parte «Normas de registro y valoración», modifica la norma 8.ª («Activos financieros»).
- De la tercera parte, «Cuentas anuales», del apartado I, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», modifica la norma 5.ª («Balance») y la norma 8.ª («Memoria»).

El art. 3 modifica el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, que aprueba las normas para formular las cuentas anuales consolidadas, y lo hace en la misma línea de las modificaciones introducidas por el art. 1 del RD 1/2021 en las cuentas individuales. En el Anexo, del modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidadas, se modifican la partida 16, el punto 14 de la nota 4, las notas 16 y 20, y el punto 4 de la nota 29.

Por último, el art. 4 modifica el RD 1491/2011, de 24 de octubre, que aprueba las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos –y el modelo de plan de actuación de las mismas–, con el objetivo puesto en adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos por el art. 1 del RD 1/2021 en las normas de registro y valoración del PGC. De la tercera parte de esta adaptación al PGC, «Cuentas anuales», del apartado I, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», modifica la norma 5.ª («Balance») y la norma 6.ª («Cuenta de resultados»); del apartado II, modifica la subagrupación A-2 del modelo normal de Balance y la partida 15.

El RD 1/2021 contiene cinco disposiciones transitorias; la primera recoge la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021, y las cuatro siguientes aclaran los criterios para contabilizar la primera aplicación de las modificaciones y nuevos requerimientos introducidos en cada una de las cuatro normas que modifica. Finaliza con una disposición derogatoria (manteniendo expresamente en vigor las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre) y una disposición final sobre la entrada en vigor, al día siguiente de su publicación en el *BOE*, y la aplicación del RD en los ejercicios iniciados a partir del 1

de enero de 2021, bien entendido que a las sociedades cotizadas ya les eran antes de aplicación los Reglamentos UE que han adoptado las NIIF 9 y 15 y que han dado lugar a la aprobación de la norma que hemos comentado.

En esta convergencia del Derecho contable español a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, realizada por el RD 1/2021, se afirma haber considerado «la realidad y la naturaleza de los operadores económicos que aplican el PGC» y el resto de normativa contable; por este motivo, nos dice el Preámbulo (apartado VI), «se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, manteniendo o incluyendo los criterios que se consideran más adecuados y que guardan correspondencia con la naturaleza y entidad de los sujetos que aplican el PGC evitando o, en su caso, simplificando la carga administrativa y la complejidad que supondría implantar aquellas soluciones». Bien es cierto, no obstante, que esta adaptación no era obligada. No lo era la aplicación de estas NIIF-UE con carácter general, pues la norma jurídica de base, el Reglamento (CE) n.º 1606/2002, solo impone, como se ha visto, la aplicación de las normas contables internacionales adoptadas por la UE a las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas, habiendo sido una opción del legislador español el exigir su aplicación, aunque sea adaptada, también a las cuentas individuales de aquellas sociedades y a las cuentas (individuales y/o consolidadas) de otras empresas.

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