

Boicac nº 74/2008 Consulta 1

Sobre la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) en el caso de transacciones cuyo tratamiento contable no esté contemplado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en España.

Respuesta

En primer lugar debe resaltarse que dado el carácter jurídico de la consulta, este Instituto sometió su propuesta de contestación a la consideración de la Abogacía del Estado del Ministerio de Economía y Hacienda, cuyas conclusiones se reproducen al final de la presente contestación.

El Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, dispone que las sociedades con cotización oficial elaborarán las cuentas anuales consolidadas conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea:

“Artículo 4. Cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial

Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables.”

En relación con las cuentas anuales individuales, el artículo 5 del Reglamento establece:

“Artículo 5. Opciones con respecto a las cuentas anuales y a las sociedades sin cotización oficial

Los Estados miembros podrán permitir o exigir:

- a) a las sociedades mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas anuales,*
- b) a las sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas consolidadas, sus cuentas anuales o ambas, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad aprobadas conforme al procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6.”*

En nuestro país, el alcance de la decisión europea fue analizado por la Comisión de Expertos creada por Orden Comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001, que elaboró un informe sobre la situación de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, publicado en el año 2002 y cuya principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las

nuevas exigencias contables europeas, considerándose que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los Reglamentos comunitarios.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la Primera Parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, apartado 7.º Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo siguiente:

“Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.*
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.*
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y*
- d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable”.*

En la propia introducción del Plan General de Contabilidad, se hace referencia al objetivo de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas, a su carácter autónomo y a la no aplicación directa de las mismas:

“El nuevo texto debe valorarse tomando en consideración los siguientes aspectos. En primer lugar, su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que contienen las NIC/NIIF adoptadas, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos contables, sin perjuicio de la restricción de opciones que contempla el nuevo Plan frente a los Reglamentos Comunitarios, o de la aplicación de criterios propios contenidos en las Directivas europeas como el de la activación de los gastos de investigación, lo que por otra parte, constituye una excepción y en ningún caso la regla general.

En segundo lugar, el carácter autónomo del Plan en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas, al margen de las reglas especiales inherentes al sector financiero que a su vez traen causa de la propia conformación del Derecho comunitario en esta materia.

Por último, la lógica consecuencia de que la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos, dado que esta alternativa que de conformidad con el Reglamento 1606/2002 también podría haber sido tomada por el legislador español, no ha sido la que finalmente ha prosperado en el proceso de debate interno que motivó la estrategia europea en materia contable. Y ello, sin perjuicio de que las NIC//NIIF adoptadas deban configurarse como el referente obligado de toda futura disposición que se incorpore al Derecho Contable español.”

El Dictamen (número 1950/2007) del Consejo de Estado sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad se manifestó en relación con este enfoque en los siguientes términos:

“Una última reflexión sobre el marco normativo en el que viene a insertarse el Plan General de Contabilidad, puede hacerse en torno a la posición de éste respecto a las NIIF, a las normas europeas y a las propias peculiaridades del Plan. En este punto, resultan clarificadores los tres últimos párrafos del punto I de la introducción que precede al Plan General de Contabilidad. Se dice en ellos que la valoración del Plan ha de tener en cuenta que:

- Su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que adoptan las NIC/NIIF; sin perjuicio de que el Plan pueda restringir ciertas opciones de los reglamentos comunitarios o aplicar directamente algunos criterios contenidos en las directivas comunitarias.*
- Su carácter autónomo de norma jurídica española, de desarrollo de la legislación mercantil contable.*
- Consecuentemente, la no aplicación directa de las NIC/NIIF (opción permitida por el legislador comunitario y acogida por la Ley 16/2007), sin perjuicio de tomar aquellas como referente obligado de toda disposición contable.*

El enfoque escogido no resulta objetable. En efecto, el singular sistema normativo del Reglamento (CE) 1606/2002, que impone la aplicación obligatoria de las NIIF adoptadas en la Unión Europea a la formulación de cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas (artículo 4) y en cambio “permite o exige” a los estados miembros la aplicación de dichas normas en las restantes cuentas —las cuentas anuales de sociedades cotizadas y todas las sociedades sin cotización oficial—(artículo 5), llevó al doble sistema antes descrito, según el cual los criterios a aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales de las empresas españolas son los de la normativa nacional, sin perjuicio de su sintonía con las NIIF y del obligado ajuste de dicha normativa a la regulación comunitaria contenida en las directivas contables.”

Por último cabe señalar que a nivel internacional, la propia Norma Internacional de Contabilidad nº 8 adoptada en la Unión Europea, en el párrafo 12, al abordar cómo definir las políticas contables en operaciones para las que no existe una regulación expresa, no obliga a considerar otra normativa distinta a la emanada por el International Accounting Standards Board (“la gerencia podrá considerar...”), con independencia de que muchos de sus pronunciamientos están inspirados en los del organismo americano con competencias de normalización contable (Financial Accounting Standards Board), o incluso recientemente, desarrollados de forma conjunta por ambos organismos.

A la vista de todos los antecedentes expuestos, este Instituto considera que debe concluirse que en el caso de ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el Plan General de Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio

sobre esta cuestión, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante.

Por último, sobre este aspecto, la Abogacía del Estado ha informado lo siguiente:

“En definitiva, esta Abogacía del Estado, sobre la base de la interpretación literal de los preceptos citados y a la vista del dictamen del Consejo de Estado, considera que procede confirmar el criterio mantenido por ese Instituto en su petición de informe sobre los criterios contables de aplicación en defecto de norma específicamente aplicable, y la no obligatoriedad de aplicación supletoria de las NIIF.”