

## I. DISPOSICIONS GENERALS

### MINISTERI D'ECONOMIA, INDÚSTRIA I COMPETITIVITAT

- 11954** *Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modifiquen el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre; el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre; les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre; i les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu aprovades pel Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre.*

#### I

La Directiva 2013/34/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 26 de juny de 2013, sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins de certs tipus d'empreses, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell i es deroguen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell, s'ha redactat amb la finalitat de simplificar les obligacions comptables de les petites empreses.

Amb aquesta norma es refonen en un sol text les denominades directives comptables (Directiva 78/660/CEE i Directiva 83/349/CEE), i s'introdueix una nova estratègia en el procés d'harmonització comptable europea ja que s'imposa als estats membres l'obligació d'aprovar uns requeriments màxims d'informació a les entitats que no superin els límits que avui dia faculten una empresa a Espanya per seguir el model abreujat de balanç i memòria; les que la Directiva denomina petites empreses.

El primer pas d'aquest nou procés d'harmonització comptable s'ha donat amb l'aprovació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, les disposicions finals primera i quarta de la qual recullen les modificacions necessàries que s'han d'introduir en el Codi de comerç i en el text refós de la Llei de societats de capital, respectivament, per transposar al nostre ordenament jurídic la nova Directiva comptable.

Aquest Reial decret, dictat de conformitat amb la disposició final vuitena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, i la disposició final primera de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, que confereix al Govern la competència per aprovar mitjançant un reial decret les modificacions que s'han d'introduir en el Pla general de comptabilitat (PGC), en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (PGC-pimes), en les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats (NFCAC) i en les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, té per objectiu el desplegament reglamentari de les modificacions introduïdes en el nostre dret comptable per la Llei 22/2015, de 20 de juliol, com a conseqüència del procés de transposició de la Directiva 2013/34/UE, de 26 de juny de 2013.

#### II

Els canvis que ara s'aproven es concentren en tres blocs. En primer lloc, el relacionat amb la simplificació de les obligacions comptables de les petites empreses, que es materialitza en l'eliminació de l'estat de canvis en el patrimoni net i en la reducció de les indicacions que s'han d'incloure en la memòria dels comptes anuals. Pel que fa als criteris de registre i valoració, l'única modificació que s'ha incorporat, per a tot tipus d'empreses, és la que concerneix els actius intangibles, especialment el fons de comerç. Es tanca el

desplegament reglamentari amb un revisió breu de les NFCAC sobre els supòsits de dispensa i exclusió de l'obligació de consolidar, el tractament del fons de comerç de consolidació i algunes millores tècniques.

El Reial decret conté quatre articles que afecten el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses, el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, i el Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu i el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratiu, dues disposicions addicionals, que regulen els drets d'emissió de gasos amb efecte d'hivernacle i aspectes sobre la informació comparativa, una disposició transitòria, que regula aspectes de l'entrada en vigor de la norma, i cinc disposicions finals, que inclouen una modificació del Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, una habilitació normativa, el títol competencial i l'entrada en vigor de la norma.

L'article 1 modifica el Pla general de comptabilitat, bàsicament, amb l'objectiu d'introduir per a tot tipus d'empreses una nova regulació en matèria d'actius intangibles, especialment per al fons de comerç, i suprimir el caràcter obligatori de l'estat de canvis en el patrimoni net per a les petites empreses, així com determinada informació que s'ha d'incloure en el model de memòria abreujada.

L'article 2 modifica, d'una banda, el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, per ampliar l'àmbit d'aplicació del PGC-pimes. A aquest efecte, per als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016, els límits de total actiu, import net de la xifra de negocis i nombre de treballadors s'igualen amb els previstos per poder elaborar un model abreujat de balanç i memòria. En aquest punt cal advertir que la Directiva no obliga els estats membres a definir les categories d'empreses (petites, mitjanes i grans) si no s'estableixen tractaments significatius diferents per a les empreses mitjanes i grans en els termes de la Directiva. Per tant, a falta d'una definició a efectes comptables de la categoria de mitjana empresa en la normativa espanyola, s'ha cregut convenient mantenir el terme del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, pel seu ús general i acceptació, per identificar la norma comptable de referència de les entitats que no superin els límits d'import total d'actiu, xifra de negocis i nombre mitjà de treballadors que estableix la Directiva per definir les empreses incloses en l'abast de la simplificació comptable (empreses petites).

D'altra banda, aquest article també modifica el PGC-pimes en els aspectes relatius a comptes anuals i actius intangibles.

A l'article 3 s'introdueix un canvi en les NFCAC sobre l'exclusió i dispensa de consolidar i la nova regulació del fons de comerç, en línia amb el tractament en comptes anuals individuals.

L'article 4 modifica el Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu i el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratiu, amb la finalitat de facultar aquestes entitats perquè puguin aplicar el PGC-pimes en els mateixos termes que els previstos per a les empreses. Així mateix, es modifiquen les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu per recollir els canvis en matèria d'immobilitzat intangible.

### III

Respecte a la simplificació del contingut dels comptes anuals per a les petites empreses, cal ressenyar la supressió del caràcter obligatori de l'estat de canvis en el patrimoni net, que passa a configurar-se com un document voluntari, tant en les empreses que utilitzin el model abreujat del PGC com per als subjectes comptables que optin per aplicar el model del PGC-pimes, i la revisió del contingut de la memòria.

La Directiva 2013/34/UE, de 26 de juny de 2013, fixa el contingut màxim d'informació que es pot requerir a una empresa petita, a excepció de les entitats d'interès públic. La incorporació a la nostra legislació d'aquest mandat ha comportat la modificació dels articles 260 i 261 del text refós de la Llei de societats de capital i, a la vista dels considerants de la Directiva, el desplegament reglamentari s'ha de fer de la manera que origini menys càrregues a les petites empreses, per la qual cosa se suprimeixen les indicacions que excedeixen el contingut màxim fixat per la norma europea. El resultat final és la substitució del model de memòria actual (abreujada i pimes) per un altre amb menys requeriments.

La Directiva introdueix un nou tractament comptable dels immobilitzats intangibles a l'article 12.11 i, en particular, del fons de comerç. La transposició d'aquest criteri al nostre dret comptable ha comportat, per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2016, una nova redacció de l'article 39, apartat 4, del Codi de comerç, introduïda per la disposició final primera, apartat quatre, de la Llei 22/2015.

A la vista d'aquesta redacció, s'ha considerat necessari revisar en l'àmbit reglamentari el tractament comptable en comptes individuals (i en els comptes consolidats de les societats que no apliquin les normes internacionals d'informació financera adoptades per la Unió Europea) dels immobilitzats intangibles i del fons de comerç, que des de la reforma de l'any 2008 es van qualificar d'actius de vida útil indefinida.

En aquest punt, és convenient aclarir el significat de la nova previsió recollida en el Codi de comerç en el sentit d'amortitzar els immobilitzats intangibles en un termini de deu anys quan la seva vida útil no es pot estimar de manera fiable. Aquesta regla, que no es recollia en l'anterior marc comptable, s'ha incorporat amb l'objectiu d'establir un termini generalment aplicable per amortitzar els intangibles, en particular els generats internament per l'empresa adquirida i que afloren com a resultat d'una combinació de negocis, quan, a la vista dels factors rellevants per estimar-ne la vida útil, no es pugui estimar el període durant el qual es preveu, raonablement, que els beneficis econòmics inherents a l'actiu produeixin rendiments per a l'empresa.

És a dir, aquesta previsió s'introdueix com a regla general sobre el període d'amortització dels intangibles, que s'ha d'aplicar en absència de fiabilitat en la determinació de la vida útil o d'una altra disposició legal o reglamentària d'ordre comptable que disposi un termini concret i diferent als deu anys, com seria el cas del previst en el mateix PGC per a les despeses de recerca i desenvolupament.

Adicionalment, en relació amb el fons de comerç, en la mesura que no és del tot evident que siguin excepcionals els casos en què la vida útil no es pugui determinar de manera fiable, s'ha considerat convenient introduir una presumpció, que admet la prova en contra, que el fons de comerç adquirit es recupera de manera lineal en un termini de deu anys, i l'empresa pot emparar-se per tant en aquesta presumpció i evitar amb això la tasca, probablement complexa, de justificar la vida útil d'aquest element patrimonial.

Sigui com sigui, és necessari aclarir que aquesta tasca sempre és posterior a l'obligació de reconèixer els actius intangibles identificables adquirits en tota combinació de negocis, malgrat que en alguns casos la línia divisòria entre identificar intangibles i estimar la vida útil del fons de comerç no sigui del tot evident. Així, cal recordar que d'acord amb el mètode d'adquisició, una vegada valorats els actius identificables i els passius assumits, el fons de comerç ha de recollir tots els recursos intangibles adquirits, no identificables, però susceptibles de generar beneficis econòmics futurs.

A més, és evident que la delimitació i definició dels recursos que integren el fons de comerç no és gens senzilla, atesa la diversitat d'elements que s'aglutinen en el fons de comerç i la interacció entre si. En alguns casos es pot tractar d'elements molt similars als actius intangibles identificables però que no arriben a complir tots els requisits necessaris per constar de manera separada en el balanç; en altres es pot parlar de sinergies o avantatges competitiu derivats del procés d'adquisició o de situacions, condicions o característiques de la mateixa entitat adquirida, de la competència o del mercat en el qual actua, que en la majoria dels casos no sembla raonable considerar que es puguin mantenir durant un període de temps indefinit.

A la vista dels components que l'integren, és evident que l'estimació de la vida útil del fons de comerç requereix el judici dels administradors i la ponderació de diversos indicadors, i pot assolir un alt grau de dificultat, en major mesura si l'empresa adquirida desenvolupa activitats econòmiques conjunturals o sotmeses a una forta competència, i innovacions tecnològiques contínues. Per això, en nom de la desitjable comparabilitat de la informació financera, i amb l'objectiu de facilitar a la pràctica el tractament comptable del fons de comerç, s'introdueix la presumpció esmentada sobre la seva vida útil i el ritme de recuperació.

D'altra banda, es modifica el règim en matèria de correcció valorativa amb l'objectiu d'equipar el criteri que s'ha de seguir en matèria de deteriorament de valor amb l'aplicat a la resta de l'immobilitzat, és a dir, almenys al tancament de l'exercici, s'ha d'analitzar l'existència d'indis de deteriorament i, si s'escau, s'ha de calcular l'import recuperable i s'han d'efectuar les correccions valoratives que siguin necessàries. Addicionalment, sobre aquest aspecte és necessari fer alguns aclariments atès el canvi d'enfocament en la comptabilització dels immobilitzats intangibles.

Així, en cas de deteriorament de valor, s'ha considerat oportú mantenir el criteri d'imputació i reversió de la pèrdua que regula la norma de registre i valoració 2a del PGC i, en el seu desplegament, en la Resolució de l'ICAC, de 18 de setembre de 2013, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació que s'han d'incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament del valor dels actius.

A més, si bé és cert que el canvi d'enfocament sustentat en la separació teòrica entre el fons de comerç adquirit i l'autogenerat després de l'adquisició podria haver aconsellat eliminar la regla que impedeix la reversió del deteriorament de valor del fons de comerç, amb el límit del valor comptable del fons de comerç que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament de valor, no és menys cert que el manteniment de la regla que n'impedeix la reversió es correspon millor amb la prohibició de reconèixer el fons de comerç generat internament perquè és més que probable que, en cas de recuperació de valor de la unitat generadora d'efectiu, sigui el fons de comerç autogenerat després de la combinació la causa de la millora esmentada en virtut de les polítiques financeres i d'explotació que s'hagin seguit des de la data d'adquisició.

Per concloure l'anàlisi sobre les novetats en matèria d'intangibles és necessari recordar la importància que tenen en el tractament d'aquests immobilitzats, i en especial del fons de comerç, incloure en la memòria dels comptes anuals una informació raonada sobre les vides útils i els coeficients d'amortització utilitzats, així com la rellevància que té per assolir l'objectiu d'imatge fidel subministrar una descripció detallada dels factors que hagin contribuït al registre del fons de comerç, els criteris d'assignació d'aquest import a cadascuna de les unitats generadores d'efectiu i, si s'escau, les principals estimacions fetes per determinar l'import recuperable d'aquestes unitats.

En relació amb els comptes consolidats, la nova Directiva ha mantingut la regulació sobre l'obligació de consolidar en els mateixos termes que l'anterior Directiva. Respecte a la dispensa de consolidar, la norma europea introdueix un canvi en l'exempció per raó de mida. Així, la dispensa per raó de mida s'aplica als grups petits de manera obligatòria (definita a partir dels paràmetres que habiliten per formular balanç i memòria en model abreujat) i es faculta els estats membres a dispensar també els denominats grups mitjans. A la vista d'aquest escenari, s'ha considerat convenient mantenir els actuals límits, fet que suposa fer un ús gradual de l'opció que permet la Directiva.

Una qüestió singular en aquest apartat relatiu a l'exempció per raó de mida és el que afecta les entitats d'interès públic, respecte de les quals la Directiva estableix que, en tot cas, estan subjectes a l'obligació de consolidar independentment de la mida del grup en què s'inclouguin com a dependents. La definició d'entitats d'interès públic es recull en la Directiva d'una manera oberta, és a dir assenyala quines entitats en qualsevol cas es defineixen com a entitats d'interès públic, però deixa obert el concepte a aquelles que defineixi l'Estat membre en atenció de la naturalesa de la seva activitat, mida o nombre d'empleats. En aquest punt no s'ha considerat oportú introduir un concepte fragmentat d'entitat d'interès públic, per la qual cosa la norma comptable reenvia a la definició que s'utilitzi als efectes de les disposicions en matèria d'auditoria de comptes.

L'exempció per subgrup que preveu la nostra legislació es manté sense canvis. Per tant, l'única novetat addicional a la descrita és la dispensa per raó de quedar totes les societats dependents excloses de la consolidació, a més d'aquestes mateixes exclusions. A diferència de l'exempció o dispensa, que implica la no-formulació de comptes consolidats, els supòsits d'exclusió simplement suposen la no-integració (això és, la no-aplicació del mètode d'integració global) en els comptes consolidats de les societats que estiguin en aquestes situacions, però considerades una per una. El quart cas de dispensa sorgeix quan per aquest motiu totes les societats dependents hagin de quedar excloses de la consolidació.

A més, en connexió amb el nou tractament del fons de comerç, s'aclareix que l'amortització d'aquest actiu també s'ha de considerar als efectes de practicar els ajustos al valor de la participació posada en equivalència que regula l'article 55, apartat 2, de les NFCAC.

Així mateix, l'apartat 2 de l'article 70 de les NFCAC matisa un aspecte relacionat amb l'efecte impositiu en comptes consolidats, en el sentit que quan la moneda funcional de la sucursal o negoci a l'estranger difereixi de la moneda de tributació també és habitual que sorgeixin diferències temporànies perquè el valor en llibres dels actius no monetaris es determina a partir del tipus de canvi històric i la base fiscal utilitzant el tipus de canvi de tancament. I l'apartat 4 de l'article 72 aclareix el tractament de la dispensa per reconèixer un actiu per impost diferit per causa de la participació en una societat dependent, multigrup o associada.

Finalment, arran de l'amortització del fons de comerç en els comptes consolidats, és necessari aclarir que no s'ha considerat oportú modificar el criteri que recull el PGC per fer les correccions de valor en les participacions en empreses del grup, multigrup i associades.

#### IV

La disposició addicional primera regula el canvi de qualificació comptable d'immobilitzat intangible a existències dels drets d'emissió de gasos amb efecte d'hivernacle la destinació prevista dels quals sigui el lliurament per cancel·lar l'obligació derivada de les emissions que realitzi l'empresa. En conseqüència, per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2016, tots els drets adquirits, tant els destinats a cancel·lar obligacions com els que es mantinguin amb el propòsit de ser venuts, s'han de consignar en les existències.

La qualificació com a immobilitzat intangible o existències d'aquests drets ha estat una qüestió àmpliament discutida en el context internacional, però la seva repercussió pràctica no és gaire rellevant. Per això, com que hi ha arguments a favor del seu tractament com a existències, com ara la circumstància que estiguem davant d'un actiu la permanència del qual en el patrimoni de l'empresa, amb caràcter general, no és duradora, i la depreciació sistemàtica del qual tampoc no és evident, el canvi en la seva qualificació comptable es configura com una solució pràctica per comptabilitzar un fet econòmic que en el nou marc regulador dels immobilitzats intangibles tenia un enquadrament difícil.

Sigui com sigui, és necessari ressaltar que aquest canvi gairebé no altera la regulació sobre aquesta matèria que conté la Resolució de 28 de maig de 2013, de l'ICAC, per la qual es dicten normes de registre, valoració i informació que s'han d'incloure en la memòria de l'immobilitzat intangible, que per tant es manté en vigor a excepció de la modificació ressenyada. Addicionalment, noteu que en el nou context de simplificació comptable per a les petites empreses deixa de ser obligatòria per al model abreujat de memòria i per a les empreses que apliquin el PGC-pimes la informació que la RICAC exigia incloure en aquest document sobre els drets esmentats.

La disposició addicional segona estableix la regulació sobre informació comparativa en els primers comptes anuals dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016.

La disposició transitòria única configura un règim transitori per a les modificacions aprovades. Així, aclareix que el termini d'amortització del fons de comerç, o de qualsevol altre actiu intangible que fins a la data no s'amortitzava, es comença a computar des del primer exercici que comenci a partir de l'1 de gener de 2016, i que la reserva per fons de comerç es reclassifica a un altre compte de reserves i ha d'estar disponible des d'aquesta



data en l'import que excedeixi el valor en llibres del fons de comerç comptabilitzat en l'actiu del balanç. No obstant això, també s'introdueix l'opció d'ajustar-ne el valor en llibres amb càrrec a reserves.

En virtut de la disposició final primera s'incorpora un nou article al Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, que prevegi la tramitació abreujada del procediment sancionador de conformitat amb l'habilitació que conté l'article 69.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes. Aquesta tramitació es preveu per a aquells casos en què a la data que s'inicia el procediment es tinguin o es coneguin tots els elements fàctics que permetin apreciar, sense que suposi cap complexitat, les conductes infractores, com succeeix per exemple amb les signatures d'informes d'auditoria sense estar habilitat legalment per a això o les faltes de remissió o publicació d'informació exigida.

Finalment, en la resta de disposicions finals, a més d'una declaració expressa sobre l'àmbit competencial, es recull l'entrada en vigor i l'habilitació del ministre de Justícia perquè mitjançant una ordre ministerial pugui exigir el dipòsit de la informació que fins a la data s'exigia en la memòria per disposicions mercantils o d'una altra índole, llevat dels requeriments d'informació que preveu la legislació tributària, i que d'acord amb el que s'ha indicat més amunt deixa de ser un contingut que s'hagi d'incloure per obligació en els comptes anuals dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016.

Aquest Reial decret es dicta de conformitat amb la disposició final vuitena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, i la disposició final primera de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, i una vegada obtingut l'informe preceptiu del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, de conformitat amb el que estableix la disposició addicional setena del Reial decret 345/2012, de 10 de febrer.

En virtut d'això, a proposta del ministre d'Economia, Indústria i Competitivitat, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres a la reunió del dia 2 de desembre de 2016,

DISPOSO:

**Article primer.** *Modificació del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat.*

El Pla general de comptabilitat queda modificat de la manera següent:

U. Es modifica el primer paràgraf de l'apartat 1. Comptes anuals. Imatge fidel, de la primera part, Marc conceptual de la comptabilitat, que queda redactat de la manera següent:

«Els comptes anuals d'una empresa comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat. No obstant això, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no són obligatoris per a les empreses que puguin formular balanç i memòria abreujats.»

Dos. Es modifica l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 5a Immobilitzat intangible, de la segona part, Normes de registre i valoració, que queda redactat de la manera següent:

«2. Valoració posterior.

Els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida i, per tant, han de ser objecte d'amortització sistemàtica en el període durant el qual es preveu, raonablement, que els beneficis econòmics inherents a l'actiu produeixin rendiments per a l'empresa.

Quan la vida útil d'aquests actius no es pugui estimar de manera fiable, s'han d'amortitzar en un termini de deu anys, sense perjudici dels terminis que estableixen les normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

En tot cas, almenys anualment, s'ha d'analitzar si hi ha indicis de deteriorament de valor per comprovar, si s'escau, el seu eventual deteriorament.»

Tres. Es modifica la lletra c) de la Norma de registre i valoració 6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible, de la segona part, Normes de registre i valoració, que queda redactada de la manera següent:

«c) Fons de comerç. Només pot figurar en l'actiu, quan el seu valor es posi de manifest en virtut d'una adquisició onerosa, en el context d'una combinació de negocis.

El seu import s'ha de determinar d'acord amb el que indica la norma relativa a combinacions de negocis i s'ha d'assignar des de la data d'adquisició entre cadascuna de les unitats generadores d'efectiu de l'empresa, sobre les quals s'espera que recaiguin els beneficis de les sinergies de la combinació de negocis.

Amb posterioritat al reconeixement inicial, el fons de comerç s'ha de valorar pel seu preu d'adquisició menys l'amortització acumulada i, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament reconegudes.

El fons de comerç s'ha d'amortitzar durant la seva vida útil. La vida útil s'ha de determinar de manera separada per a cada unitat generadora d'efectiu a la qual s'hagi assignat fons de comerç.

Es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és de deu anys i que la seva recuperació és lineal.

A més, almenys anualment, s'ha d'analitzar si hi ha indicis de deteriorament de valor de les unitats generadores d'efectiu a les quals s'hagi assignat un fons de comerç, i, en cas que n'hi hagi, s'ha de comprovar el seu eventual deteriorament de valor d'acord amb el que indica l'apartat 2.2 de la norma relativa a l'immobilitzat material.

Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes en el fons de comerç no poden ser objecte de reversió en els exercicis posteriors.»

Quatre. Es modifica la norma 1a de l'apartat I. Normes d'elaboració dels comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactada de la manera següent:

#### «1a Documents que integren els comptes anuals

Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats de conformitat amb el que preveuen el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital i aquest Pla general de comptabilitat; en particular, sobre la base del Marc conceptual de la comptabilitat i amb la finalitat de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

Quan es pugui formular balanç i memòria en model abreujat, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no són obligatoris.»

Cinc. Es modifica la norma 4a de l'apartat I. Normes d'elaboració dels comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactada de la manera següent:

#### «4a Comptes anuals abreujats

1. Les societats assenyalades en la norma anterior poden utilitzar els models de comptes anuals abreujats en els casos següents:

a) Balanç i memòria abreujats: les societats en què, a la data de tancament de l'exercici, hi concorrin, almenys, dues de les circumstàncies següents:

Que el total de les partides de l'actiu no superi els quatre milions d'euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els vuit milions d'euros.

Que el nombre mitjà de treballadors contractats durant l'exercici no sigui superior a 50.

b) Compte de pèrdues i guanys abreujat: les societats en què, a la data de tancament de l'exercici, hi concorrin, almenys, dues de les circumstàncies següents:

Que el total de les partides de l'actiu no superi els onze milions quatre-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els vint-i-dos milions vuit-cents mil euros.

Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 250.

Quan una societat, en la data de tancament de l'exercici, passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé deixi de complir-les, aquesta situació únicament pot produir efectes sobre el que indica aquest apartat si es repeteix durant dos exercicis consecutius.

Si l'empresa forma part d'un grup d'empreses en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a Empreses de grup, multigrup i associades continguda en aquesta tercera part, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que regulen les normes de consolidació aprovades en desplegament dels principis continguts en el Codi de comerç. Aquesta regla no és aplicable quan la informació financera de l'empresa s'integri en els comptes anuals consolidats de la societat dominant.

2. Les empreses amb una altra forma societària no esmentades en la norma anterior, així com els empresaris individuals, estan obligats a formular, com a mínim, els comptes anuals abreujats.

3. Les entitats qualificades d'entitats d'interès públic a l'article 3.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, no poden formular comptes anuals abreujats.

4. El que estableixen les normes següents per als models normals s'ha d'adequar a les característiques pròpies dels models abreujats.

5. Quan el contingut de la memòria abreujada que s'inclou en la secció relativa als models abreujats no sigui suficient per mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, s'han de subministrar les informacions addicionals necessàries per arribar a aquest resultat.»

Sis. Es modifica el quadre de conciliació de comptes i partides del model normal de balanç inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, d'acord amb els criteris següents:

En la columna de conciliació, s'inclou el compte (2804) en la partida 4. Fons de comerç, de l'epígraf I. Immobilitzat intangible, de l'agrupació A) ACTIU NO CORRENT.

Set. Es modifica el punt 1 de l'apartat 4. Normes de registre i valoració del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactat de la manera següent:

«1. Immobilitzat intangible; s'han d'indicar els criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

Si s'escau, s'ha d'indicar de manera detallada el criteri de valoració seguit per calcular l'import recuperable de les unitats generadores d'efectiu a les quals s'hagi assignat el fons de comerç.»



Vuit. Es modifica la lletra p) del punt 2 de l'apartat 7.1 General del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactada de la manera següent:

«p) S'han de detallar els immobilitzats la vida útil dels quals no es pot determinar amb fiabilitat, i se n'ha d'assenyalar l'import, la naturalesa i les circumstàncies que provoquen la falta de fiabilitat en l'estimació de la vida útil esmentada.»

Nou. Es modifica la lletra a) i s'afegeix una lletra f) al punt 2 de l'apartat 7.2 Fons de comerç del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queden redactades de la manera següent:

«a) L'import brut d'aquest, les amortitzacions practicades i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

(...)

f) L'import brut del fons de comerç, les amortitzacions practicades i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.»

Deu. Es modifica el punt 3 de l'apartat 7.2 Fons de comerç del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactat de la manera següent:

«3. Descripció dels factors que hagin contribuït al registre del fons de comerç i justificació i import del fons de comerç i d'altres immobilitzats intangibles atribuïts a cada unitat generadora d'efectiu.

En particular, s'ha d'informar sobre les estimacions fetes per determinar la vida útil del fons de comerç i el mètode d'amortització utilitzat.»

Onze. Es modifiquen els punts 6 i 7 de l'apartat 23. Operacions amb parts vinculades del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queden redactats de la manera següent:

«6. No obstant això, en tot cas s'ha d'informar sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, sigui quina sigui la seva causa, així com de les obligacions contretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Aquests requeriments són aplicables igualment quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, i en aquest cas, a més d'informar de la retribució satisfeta a la persona jurídica administradora, aquesta última ha d'informar en els seus comptes anuals de la remuneració concreta que correspon a la persona física que la representi. Aquestes informacions es poden donar de forma global per concepte retributiu, de manera que recullin separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

En cas que l'empresa hagi satisfet, totalment o parcialment, la prima de l'assegurança de responsabilitat civil de tots els administradors o d'algun d'ells per danys ocasionats per actes o omissions en l'exercici del càrrec, s'ha d'indicar expressament amb indicació de la quantia de la prima.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides a compte seu a títol de garantia. Aquests requeriments són aplicables igualment quan els membres de l'òrgan

d'administració siguin persones jurídiques, i en aquest cas, a més d'informar dels avançaments i crèdits concedits a la persona jurídica administradora, aquesta última ha d'informar en els seus comptes anuals de la participació concreta que correspon a la persona física que la representi. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, de manera que recullin separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

7. Les empreses que s'organitzin amb la forma jurídica de societat de capital han d'informar de les situacions de conflicte d'interès en què incorrin els administradors o les persones que hi estan vinculades, en els termes que regula l'article 229 del text refós de la Llei de societats de capital.»

Dotze. Es modifica el punt 1 i s'inclou un nou punt 7 a l'apartat 24. Altra informació del model normal de memòria inclòs a l'apartat II. Models normals de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queden redactats de la manera següent:

«1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories.

La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de la societat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals figuren el d'alts directius i el de consellers.

El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici amb discapacitat superior o igual al trenta-tres per cent, amb indicació de les categories a què pertanyen.»

«7. La conclusió, la modificació o l'extinció anticipada de qualsevol contracte entre una societat mercantil i qualsevol dels seus socis o administradors o persona que actuï a compte seu, quan es tracti d'una operació aliena al trànsit ordinari de la societat o que no es faci en condicions normals.»

Tretze. Es modifica el contingut del model de memòria abreujada inclòs a l'apartat III. Models abreujats de comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, que queda redactat de la manera següent:

## «CONTINGUT DE LA MEMÒRIA ABREUJADA

### 1. Activitat de l'empresa

En aquest apartat s'ha de descriure l'objecte social de l'empresa i l'activitat o activitats a què es dediqui. En particular:

1. Domicili i forma legal de l'empresa, així com el lloc on porti a terme les activitats, si és diferent de la seu social.

2. Una descripció de la naturalesa de l'explotació de l'empresa, així com de les seves principals activitats.

3. En el cas de pertànyer a un grup de societats, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, fins i tot quan la societat dominant estigui domiciliada fora del territori espanyol, s'ha d'informar sobre el nom i domicili de la societat dominant que hagi formulat els comptes consolidats del grup menor d'empreses del qual formi part la societat en qualitat de societat dependent.

4. Quan existeixi una moneda funcional diferent de l'euro, s'ha de posar clarament de manifest aquesta circumstància, i s'han d'indicar els criteris tinguts en compte per determinar-la.

### 2. Bases de presentació dels comptes anuals

#### 1. Imatge fidel:

a) L'empresa ha de fer una declaració explícita que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de

l'empresa, així com, en el cas de confeccionar l'estat de fluxos d'efectiu, la veracitat dels fluxos incorporats.

b) Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable, amb indicació de la disposició legal no aplicada, i influència qualitativa i quantitativa per a cada exercici per al qual es presenta informació de tal procedir sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

c) Informacions complementàries, que indiquin la seva ubicació en la memòria, que sigui necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.

2. Principis comptables no obligatoris aplicats.
3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa:

a) Sense perjudici del que indica cada nota específica, en aquest apartat s'ha d'informar sobre els supòsits clau sobre el futur, així com d'altres dades rellevants sobre l'estimació de la incertesa en la data de tancament de l'exercici, sempre que portin associat un risc important que pugui suposar canvis significatius en el valor dels actius o passius en l'exercici següent.

Respecte d'aquests actius i passius, s'ha d'incloure informació sobre la seva naturalesa i el seu valor comptable en la data de tancament.

b) S'ha d'indicar la naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs. Quan sigui impracticable realitzar una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

c) Quan la direcció sigui conscient de l'existència d'incerteses importants, relatives a esdeveniments o condicions que puguin aportar dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresa segueixi funcionant normalment, ha de procedir a revelar-les en aquest apartat. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet ha de ser objecte de revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals hagin estat elaborats, així com les raons per les quals l'empresa no pot ser considerada una empresa en funcionament.

4. Comparació de la informació. Sense perjudici del que indiquen els apartats següents respecte als canvis en criteris comptables i correcció d'errors, en aquest apartat s'ha d'incorporar la informació següent:

a) Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys i, en cas que es confeccioni, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.

b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.

c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

5. Elements recollits en diverses partides. Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues partides o més del balanç, amb indicació d'aquestes partides i de l'import inclòs en cadascuna d'aquestes.

6. Canvis en criteris comptables. Explicació detallada dels ajustos per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici, on s'han d'assenyalar les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

7. Correcció d'errors. Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors realitzats en l'exercici, indicant-hi la naturalesa de l'error.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha corregit l'error.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

### 3. Normes de registre i valoració

S'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Immobilitzat intangible; en què s'indiquin els criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

2. Immobilitzat material; en què s'indiquin els criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i la reversió d'aquestes correccions, capitalització de despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'empresa per al seu immobilitzat.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

3. S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els terrenys i construccions d'inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes inversions els criteris assenyalats en l'apartat anterior.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

4. Permutes; en què s'indiqui el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a qualificar una permuta de caràcter comercial.

5. Actius financers i passius financers; s'ha d'indicar:

a) Criteris utilitzats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable; en particular, les raons per les quals els valors emesos per l'empresa que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat, en principi s'haurien d'haver classificat com a instruments de patrimoni, han estat comptabilitzats com a passius financers.

b) La naturalesa dels actius financers i passius financers designats inicialment com a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, així com els criteris aplicats en la designació esmentada i una explicació de com l'empresa ha complert els requeriments assenyalats en la norma de registre i valoració relativa a instruments financers.

c) Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals hagin estat renegociades i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

d) Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.

e) Inversions en empreses del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri seguit en la valoració d'aquestes inversions, així com el que s'ha aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.

f) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diferents categories d'actius i passius financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

g) Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresa; en què s'indiquin els criteris de valoració i registre d'empleats.

6. Existències; en què s'indiquin els criteris de valoració i, en particular, si es precisen els que s'han seguit sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

7. Transaccions en moneda estrangera; en què s'indiquin:

a) Criteris de valoració de les transaccions en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

b) Quan s'hagi produït un canvi en la moneda funcional, s'ha de posar de manifest, així com la raó del canvi esmentat.

c) Per als elements que contenen els comptes anuals que en l'actualitat o a l'origen hagin estat expressats en moneda estrangera, s'ha d'indicar el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi a euros.

8. Impostos sobre beneficis; amb indicació dels criteris utilitzats per al registre i valoració d'actius i passius per impost diferit.

9. Ingressos i despeses; amb indicació dels criteris generals aplicats. En particular, en relació amb les prestacions de serveis realitzades per l'empresa, s'han d'indicar els criteris utilitzats per determinar els ingressos; en concret, s'han d'assenyalar els mètodes utilitzats per determinar el percentatge de realització en la prestació de serveis i s'ha d'informar en cas que la seva aplicació hagi estat impracticable.

10. Provisions i contingències; amb indicació del criteri de valoració, així com, si s'escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació. En particular, en relació amb les provisions s'ha de fer una descripció general del mètode d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.

11. Criteris utilitzats per al registre de les despeses de personal; en particular, el referit als compromisos per pensions.

12. Subvencions, donacions i llegats; amb indicació del criteri utilitzat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

13. Combinacions de negocis; amb indicació dels criteris de registre i valoració utilitzats.

14. Negocis conjunts; amb indicació dels criteris seguits per l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en què participi.

15. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

#### 4. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cadascun d'aquests epígrafs del balanç i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament de valor acumulades; s'hi ha d'indicar:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades.
- c) Sortides.
- d) Saldo final.

S'ha d'especificar la informació relativa a inversions immobiliàries, i, a més, s'hi ha d'incloure una descripció.

Si hi ha algun epígraf significatiu, per la seva naturalesa o pel seu import, s'ha de facilitar la pertinent informació addicional.

2. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre actius no corrents. En particular, s'han de precisar d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si s'escau, valor de l'opció de compra.



## 5. Actius financers

1. S'ha de presentar per a cada classe d'actius financers no corrents una anàlisi del moviment durant l'exercici i dels comptes correctors de valor originats pel risc de crèdit.

2. Quan els actius financers s'hagin valorat pel seu valor raonable, s'ha d'indicar:

a) Si el valor raonable es determina, en la seva totalitat o en part, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estimen utilitzant models i tècniques de valoració. En aquest últim cas, s'han d'assenyalar els principals supòsits en què es basen els models i tècniques de valoració esmentats.

b) Per categoria d'actius financers, el valor raonable i les variacions en el valor registrades, si s'escau, en el compte de pèrdues i guanys, així com les consignades directament en el patrimoni net.

c) Respecte als instruments financers derivats, s'ha d'informar sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

d) Un quadre que reflecteixi els moviments del patrimoni en l'exercici com a conseqüència dels canvis de valor raonable dels instruments financers.

## 3. Empreses del grup, multigrup i associades.

Import de les correccions valoratives per deteriorament registrades en les diferents participacions, i s'han de diferenciar les reconegudes en l'exercici de les acumulades. Així mateix, s'ha d'informar, si s'escau, sobre les dotacions i reversions de les correccions valoratives per deteriorament carregades i abonades, respectivament, contra la partida de patrimoni net que reculli els ajustos valoratius, en els termes que indica la norma de registre i valoració.

## 6. Passius financers

S'ha de revelar informació sobre:

a) L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu últim venciment. Aquestes indicacions han de figurar separatament per a cada un dels epígrafs i partides relatius a deutes, conforme al model de balanç.

b) L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la seva forma i naturalesa.

c) En relació amb els préstecs pendents de pagament en el tancament de l'exercici, s'ha d'informar:

Dels detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.

Del valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en què s'hagi produït un incompliment per impagament, i, si s'escau,

Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec abans de la data de formulació dels comptes anuals.

## 7. Fons propis

S'ha d'informar sobre:

1. En cas de societats anònimes, l'import del capital autoritzat per la junta d'accionistes perquè els administradors el posin en circulació, amb indicació del període al qual s'estén l'autorització.

2. Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions pròpies en poder de la societat o d'un tercer que actuï per compte d'aquesta, especificant-ne el destí final previst.

## 8. Situació fiscal

S'ha d'informar sobre:

1. La despesa per impost sobre beneficis corrent.
2. Qualsevol altra informació la publicació de la qual sigui exigida per la norma tributària.

## 9. Operacions amb parts vinculades

1. Als efectes de la informació que s'ha d'incloure en aquest apartat, s'han de considerar únicament les operacions dutes a terme amb:

- a) Entitat dominant.
- b) Empreses dependents.
- c) Negocis conjunts en què l'empresa sigui un dels participants.
- d) Empreses associades.
- e) Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.
- f) Membres dels òrgans d'administració i personal clau de la direcció de l'empresa.

2. L'empresa ha de facilitar informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers, incloent-hi, separadament per a cadascuna de les categories esmentades, entre d'altres, els aspectes següents:

- a) Identificació de les persones o empreses amb què s'han realitzat les operacions vinculades, on s'expressi la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
- b) Detall de l'operació i la seva quantificació, amb informació dels criteris o mètodes seguits per determinar-ne el valor.
- c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat a l'empresa i descripció de les funcions i els riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.
- d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, amb l'agrupació dels actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.
- e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós o incobrables relacionades amb els saldos pendents anteriors.

3. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una adequada comprensió dels comptes anuals, així com dels compromisos financers amb empreses vinculades.

4. No és necessari informar en el cas d'operacions que, per bé que pertanyen al trànsit ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i no tinguin rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

5. S'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats o als quals s'hagi renunciat, així com les obligacions assumides pel seu compte a títol de garantia. Aquests requeriments són aplicables igualment quan els

membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, i en aquest cas, a més d'informar dels avançaments i crèdits concedits a la persona jurídica administradora, aquesta última ha d'informar en els seus comptes anuals de la participació concreta que correspon a la persona física que la representi. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, i han de recollir separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

## 10. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici.
2. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresa que no figurin en balanç i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, sempre que aquesta informació sigui significativa i una ajuda per determinar la posició financera de l'empresa.
3. L'import i la naturalesa de determinades partides d'ingressos o de despeses la quantia o incidència de les quals siguin excepcionals. En particular, s'ha d'informar de les subvencions, donacions o llegats rebuts, indicant per a les primeres l'ens públic que les concedeix, precisant si el seu atorgant és l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.
4. L'import global dels compromisos financers, garanties o contingències que no figurin en el balanç, amb indicació de la naturalesa i la forma de les garanties reals proporcionades; els compromisos existents en matèria de pensions s'han de consignar separatament.
5. La naturalesa i les conseqüències financeres de les circumstàncies d'importància relativa significativa que es produeixin després de la data de tancament de balanç i que no es reflecteixin en el compte de pèrdues i guanys o en el balanç, i l'efecte financer d'aquestes circumstàncies.
6. Qualsevol altra informació que, segons el parer dels responsables d'elaborar els comptes anuals, sigui necessari proporcionar perquè aquests comptes, en el seu conjunt, puguin mostrar la imatge fidel del patrimoni, dels resultats i de la situació financera de l'empresa, així com qualsevol altra informació que l'empresa consideri oportú subministrar de manera voluntària.»

Catorze. Es modifica el quadre de comptes del subgrup 28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT inclòs a la quarta part, Quadre de comptes, de la manera següent:

S'incorpora el compte 2804. Amortització acumulada de fons de comerç.

**Article segon.** *Modificació del Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses.*

U. Es modifiquen els apartats 1 i 2 de l'article 2. Àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queden redactats de la manera següent:

«1. Poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes totes les empreses, sigui quina sigui la seva forma jurídica, individual o societària, que durant dos exercicis consecutius reuneixin, en la data de tancament de cadascun d'aquests, almenys dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els quatre milions d'euros.
- b) Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els vuit milions d'euros.

c) Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

Les empreses perden la facultat d'aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cadascun d'aquests, dues de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici social de la seva constitució, les empreses poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

Si l'empresa forma part d'un grup d'empreses en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a Empreses de grup, multigrup i associades que conté la tercera part del Pla general de comptabilitat de pimes, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que regulen les normes de consolidació aprovades en desplegament dels principis que conté el Codi de comerç.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat són les que es deriven de les normes comptables que hagin resultat aplicables en l'últim exercici i, en absència d'aquest, les del Pla general de comptabilitat de pimes.

El registre de les operacions s'ha de condicionar al compliment previsible dels requisits esmentats.

2. En cap cas poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes les empreses que es trobin en alguna de les circumstàncies següents:

a) Que compleixin la definició d'entitat d'interès públic regulada a l'article 3.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes.

b) Que formin part d'un grup de societats que formuli o hagi hagut de formular comptes anuals consolidats.

c) Que la seva moneda funcional sigui diferent de l'euro.

d) Que es tracti d'entitats financeres que captin fons del públic assumint obligacions respecte a aquests i les entitats que assumeixin la gestió de les anteriors.»

Dos. Es modifica el primer paràgraf de l'apartat 1r Comptes anuals. Imatge fidel, de la primera part, Marc conceptual de la comptabilitat del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queda redactat de la manera següent:

«1r Comptes anuals. Imatge fidel.

Els comptes anuals de les petites i mitjanes empreses comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys i la memòria. Aquests documents formen una unitat. Sense perjudici d'això, aquestes empreses poden incorporar en els seus comptes anuals un estat de canvis en el patrimoni net, i un estat de fluxos d'efectiu, que s'han d'elaborar d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat.»

Tres. Es modifica l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 5a Immobilitzat intangible, de la segona part, Normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queda redactat de la manera següent:

«2. Valoració posterior.

Els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida i, per tant, han de ser objecte d'amortització sistemàtica en el període durant el qual es preveu, raonablement, que els beneficis econòmics inherents a l'actiu produeixin rendiments per a l'empresa.

Quan la vida útil d'aquests actius no es pugui estimar de manera fiable s'han d'amortitzar en un termini de deu anys, sense perjudici dels terminis que estableixen les normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

En tot cas, almenys anualment, s'ha d'analitzar si existeixen indicis de deteriorament de valor per comprovar, si s'escau, el seu eventual deteriorament.»

Quatre. Es modifica la norma 1a de l'apartat I. Normes d'elaboració dels comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queda redactada de la manera següent:

«1a Documents que integren els comptes anuals. Els comptes anuals de les petites i mitjanes empreses comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats de conformitat amb el que preveuen el Codi de comerç i el text refós de la Llei de societats de capital i aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses; en particular, sobre la base del Marc conceptual de la comptabilitat i amb la finalitat de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

Sense perjudici d'això, aquestes empreses poden incorporar en els seus comptes anuals un estat de canvis en el patrimoni net i un estat de fluxos d'efectiu que s'han d'elaborar i presentar d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat.»

Cinc. Es modifica el punt 2 de la norma 3a de l'apartat I. Normes d'elaboració dels comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queda redactat de la manera següent:

«2. Quan el contingut de la memòria que s'inclou en aquesta tercera part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses no sigui suficient per mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, s'han de subministrar les informacions complementàries necessàries per assolir aquest resultat.»

Sis. Es modifica el contingut del model de memòria inclòs a l'apartat II. Models de comptes anuals de petites i mitjanes empreses, de la tercera part, Comptes anuals, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, que queda redactat de la manera següent:

## «CONTINGUT DE LA MEMÒRIA DE PIMES

### 1. Activitat de l'empresa

En aquest apartat s'ha de descriure l'objecte social de l'empresa i l'activitat o activitats a què es dedica i la seva identificació en el Registre Mercantil.

### 2. Bases de presentació dels comptes anuals

#### 1. Imatge fidel:

a) L'empresa ha de fer una declaració explícita que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, així com, en el cas de confeccionar l'estat de fluxos d'efectiu, la veracitat dels fluxos incorporats.

b) Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable, amb indicació de la disposició legal no aplicada, i influència qualitativa i quantitativa per a cada exercici per al qual es presenta informació d'aquesta actuació sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.



c) Informacions complementàries, indicant-ne la ubicació dins la memòria, que sigui necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.

2. Principis comptables no obligatoris aplicats.
3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa:

a) S'ha d'indicar la naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs. Quan sigui impracticable dur a terme una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

b) Quan la direcció sigui conscient de l'existència d'incerteses importants, relatives a esdeveniments o condicions que puguin aportar dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresa segueixi funcionant normalment, les ha de revelar en aquest apartat. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet ha de ser objecte de revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals s'hagin elaborat, així com les raons per les quals l'empresa no pugui ser considerada com una empresa en funcionament.

4. Comparació de la informació. Sense perjudici del que indiquen els apartats següents respecte als canvis en criteris comptables i correcció d'errors, en aquest apartat s'ha d'incorporar la informació següent:

a) Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys i, en cas que se'n confeccionin, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.

b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.

c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

5. Elements recollits en diverses partides. Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues o més partides del balanç, amb indicació d'aquestes i de l'import inclòs en cadascuna.

6. Canvis en criteris comptables. Explicació detallada dels ajustos per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici, on s'assenyalin les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

7. Correcció d'errors. Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors efectuats en l'exercici, on s'indiqui la naturalesa de l'error.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha corregit l'error.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

### 3. Normes de registre i valoració

S'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Immobilitzat intangible; s'han d'indicar els criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

2. Immobilitzat material; s'han d'indicar els criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i reversió d'aquestes, capitalització de

despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'empresa per al seu immobilitzat.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

3. S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els terrenys i les construccions com a inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes els criteris que assenyala l'apartat anterior.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

4. Permutes; s'ha d'indicar el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular les circumstàncies que han portat a qualificar una permuta de caràcter comercial.

5. Actius financers i passius financers; s'ha d'indicar:

a) Criteris utilitzats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable; en particular, les raons per les quals els valors emesos per l'empresa que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat, en principi s'haurien hagut de classificar com a instruments de patrimoni, s'han comptabilitzat com a passius financers.

b) Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals s'hagin renegociat i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

c) Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.

d) Inversions en empreses del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri seguit en la valoració d'aquestes inversions, així com l'aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.

e) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o les despeses procedents de les diferents categories d'actius i passius financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

6. Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresa; indicant els criteris de valoració i registre utilitzats.

7. Existències; indicant els criteris de valoració i, en particular, precisant els seguits sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

8. Transaccions en moneda estrangera; indicant els criteris de valoració de les transaccions en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

9. Impostos sobre beneficis; indicant els criteris utilitzats per al registre i la valoració d'actius i passius per impost diferit.

10. Ingressos i despeses; indicant els criteris generals aplicats. En particular, en relació amb les prestacions de serveis realitzades per l'empresa s'han d'indicar els criteris utilitzats per a la determinació dels ingressos; en concret, s'han d'assenyalar els mètodes utilitzats per determinar el percentatge de realització en la prestació de serveis i s'ha d'informar en cas que la seva aplicació hagi estat impracticable.

11. Provisions i contingències; indicant el criteri de valoració, així com, si s'escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació. En particular, en relació amb les provisions s'ha de fer una descripció general del mètode d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.

12. Subvencions, donacions i llegats; indicant el criteri utilitzat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

13. Negocis conjunts; indicant els criteris seguits per l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en què participi.

14. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

#### 4. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cadascun d'aquests epígrafs del balanç i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament de valor acumulades; indicant el següent:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades.
- c) Sortides.
- d) Saldo final.

S'ha d'especificar la informació relativa a inversions immobiliàries, i incloure, a més, una descripció d'aquestes.

Si hi ha algun epígraf significatiu, per la seva naturalesa o pel seu import, s'ha de facilitar la informació addicional pertinent.

2. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre actius no corrents. En particular, precisant d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si s'escau, valor de l'opció de compra.

#### 5. Actius financers

1. Per a cada classe d'actius financers no corrents s'ha de presentar una anàlisi del moviment durant l'exercici i dels comptes correctors de valor originats per risc de crèdit.

2. Quan els actius financers s'hagin valorat pel seu valor raonable, s'ha d'indicar:

a) Si el valor raonable es determina, en la seva totalitat o en part, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estima utilitzant models i tècniques de valoració. En aquest últim cas, s'han d'assenyalar els supòsits principals en què es basen els models i les tècniques de valoració esmentats.

b) Per categoria d'actius financers, el valor raonable i les variacions en el valor registrades en el compte de pèrdues i guanys.

c) Respecte als instruments financers derivats, s'ha d'informar sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels fluxos d'efectiu futurs.

3. Empreses del grup, multigrup i associades. Import de les correccions valoratives per deteriorament registrades en les diferents participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

#### 6. Passius financers

S'ha de revelar informació sobre:

a) L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu últim venciment. Aquestes indicacions han de figurar separatament per a cada un dels epígrafs i les partides relatius a deutes, de conformitat amb el model de balanç.

b) L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la seva forma i naturalesa.

c) En relació amb els préstecs pendents de pagament en el tancament de l'exercici, s'ha d'informar de:

Els detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.

El valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament, i

Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

## 7. Fons propis

S'ha d'informar sobre:

1. En cas de societats anònimes, import del capital autoritzat per la junta d'accionistes perquè els administradors el posin en circulació, indicant el període al qual s'estén l'autorització.

2. Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions pròpies en poder de la societat o d'un tercer que actuï per compte d'aquesta, especificant-ne el destí final previst.

## 8. Situació fiscal

S'ha d'informar sobre:

1. La despesa per impost sobre beneficis corrent.

2. Qualsevol altra informació la publicació de la qual estigui exigida per la norma tributària.

## 9. Operacions amb parts vinculades

1. Als efectes de la informació que s'ha d'incloure en aquest apartat, es consideren únicament les operacions dutes a terme amb:

a) Entitat dominant.

b) Empreses dependents.

c) Negocis conjunts en què l'empresa sigui un dels partícips.

d) Empreses associades.

e) Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.

f) Membres dels òrgans d'administració i personal clau de la direcció de l'empresa.

2. L'empresa ha de facilitar informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers, incloent-hi, separatament per a cadascuna de les categories esmentades, entre d'altres, els aspectes següents:

a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall de l'operació i la seva quantificació, informant dels criteris o mètodes seguits per determinar-ne el valor.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, agrupant els actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.

e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós o incobrables relacionades amb els saldos pendents anteriors.

3. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una comprensió adequada dels comptes anuals, així com dels compromisos financers amb empreses vinculades.

4. No és necessari informar en el cas d'operacions que, per bé que pertanyen al trànsit ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i no tinguin rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

5. S'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres de l'òrgan d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats o als quals s'hagi renunciat, així com les obligacions assumides per compte d'ells a títol de garantia. Aquests requeriments són aplicables igualment quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, i en aquest cas, a més d'informar dels avançaments i crèdits concedits a la persona jurídica administradora, aquesta última ha d'informar en els seus comptes anuals de la participació concreta que correspon a la persona física que la representi. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, i s'han de recollir separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

## 10. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici.

2. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresa que no figurin en balanç i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, sempre que aquesta informació sigui significativa i d'ajuda per a la determinació de la posició financera de l'empresa.

3. L'import i la naturalesa de determinades partides d'ingressos o de despeses la quantia o incidència de les quals siguin excepcionals. En particular, s'ha d'informar de les subvencions, donacions o llegats rebuts, indicant per a les primeres l'ens públic que les concedeix, precisant si l'atorgant és l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.

4. L'import global dels compromisos financers, garanties o contingències que no figurin en el balanç, amb indicació de la naturalesa i la forma de les garanties reals proporcionades; els compromisos existents en matèria de pensions s'han de consignar separadament.

5. La naturalesa i les conseqüències financeres de les circumstàncies d'importància relativa significativa que es produeixin després de la data de tancament de balanç i que no es reflecteixin en el compte de pèrdues i guanys o en el balanç, i l'efecte financer d'aquestes circumstàncies.

6. Qualsevol altra informació que, segons el parer dels responsables d'elaborar els comptes anuals, sigui necessari proporcionar perquè aquests comptes, en el seu conjunt, puguin mostrar la imatge fidel del patrimoni, dels resultats i de la situació financera de l'empresa, així com qualsevol altra informació que l'empresa consideri oportú subministrar de manera voluntària.»



**Article tercer.** *Modificació del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.*

Les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats queden modificades de la manera següent:

U. Es modifica l'article 7.1, que queda redactat de la manera següent:

«Article 7. *Dispensa de l'obligació de consolidar.*

1. No obstant el que disposa l'article anterior, les societats que s'hi esmenten no estan obligades a efectuar la consolidació en els casos següents:

a) Quan el conjunt del grup o subgrup no sobrepassi les dimensions que assenyala l'article 8 d'aquestes normes, llevat que alguna de les societats del grup tingui la consideració d'entitat d'interès públic segons la definició establerta a l'article 3.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes.

b) Quan la societat obligada a consolidar sotmesa a la legislació espanyola sigui al seu torn dependent d'una altra que es regeixi per la legislació esmentada o per la d'un altre Estat membre de la Unió Europea i es compleixi el que disposa l'article 9 d'aquestes normes, llevat que la societat dispensada hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

c) Quan la societat obligada a consolidar participi exclusivament en societats dependents que no tinguin un interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup.

d) Quan totes les societats filials puguin quedar excloses de l'aplicació del mètode d'integració global d'acord amb el que indica l'article 10.2.»

Dos. Es modifica l'article 10.2, que queda redactat de la manera següent:

«2. El mètode d'integració global s'aplica a les societats dependents, llevat dels casos que s'enumeren a continuació:

a) En els supòsits extremadament estranys que la informació necessària per elaborar els estats financers consolidats no es pugui obtenir sense incórrer en despeses desproporcionades o demores excessives.

b) Quan la tinença de les accions o participacions de la societat tingui exclusivament com a objectiu la seva cessió posterior, d'acord amb el que indica l'article 14, apartat 4.

c) Quan restriccions severes i duradores obstaculitzin substancialment l'exercici del control de la matriu sobre aquesta dependent.»

Tres. Es modifica l'article 26.5, que queda redactat de la manera següent:

«5. Amb posterioritat al reconeixement inicial, el fons de comerç s'ha de valorar pel seu preu d'adquisició menys l'amortització acumulada i, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament reconegudes d'acord amb els criteris inclosos en la norma de registre i valoració 6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible del Pla general de comptabilitat, considerant les regles següents.

Als efectes de comprovar el deteriorament de les unitats generadores d'efectiu en les quals participin socis externs, s'ha d'ajustar teòricament l'import en llibres d'aquesta unitat, abans de comparar-lo amb el seu import recuperable. Aquest ajust

s'ha de fer afegint a l'import en llibres del fons de comerç assignat a la unitat, el fons de comerç atribuïble als socis externs en el moment de la presa de control, menys la corresponent amortització acumulada des d'aquesta data.

L'import en llibres teòricament ajustat de la unitat generadora d'efectiu s'ha de comparar amb el seu import recuperable per determinar si la unitat esmentada s'ha deteriorat. Si és així, l'entitat ha de distribuir la pèrdua per deteriorament del valor d'acord amb el que disposa el Pla general de comptabilitat, reduint en primer lloc l'import en llibres del fons de comerç assignat a la unitat.

No obstant això, atès que el fons de comerç es reconeix només fins al límit de la participació de la dominant en la data d'adquisició, qualsevol pèrdua per deteriorament del valor relacionada amb el fons de comerç s'ha de repartir entre l'assignada a la dominant i l'assignada als socis externs; però tan sols la primera s'ha de reconèixer com una pèrdua per deteriorament del valor del fons de comerç.

Si la pèrdua per deteriorament de la unitat generadora d'efectiu és superior a l'import del fons de comerç, inclòs el teòricament ajustat, la diferència s'ha d'assignar a la resta d'actius d'aquesta unitat segons el que disposa la norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material 2.2 Deteriorament de valor del Pla general de comptabilitat.

Si s'escau, la pèrdua per deteriorament calculada així s'ha d'imputar a les societats del grup i als socis externs, considerant el que disposa l'apartat 1, lletra d), de l'article 29 respecte al fons de comerç atribuït a aquests últims.»

Quatre. Es modifica l'article 55.2, que queda redactat de la manera següent:

«2. El valor més elevat, si s'escau, atribuït a la participació com a conseqüència dels ajustos que preveu l'article 25, i l'import del fons de comerç implícit, s'ha de reduir en exercicis posteriors, amb càrrec als resultats consolidats o a una altra partida de patrimoni net que correspongui i a mesura que es depreciiïn, siguin baixa o s'alienin a tercers els elements patrimonials corresponents. De la mateixa manera, és procedent fer el càrrec a resultats consolidats quan es produeixin pèrdues per deteriorament del valor prèviament reconegut d'elements patrimonials de la societat participada, amb el límit de la plusvàlua que tinguin assignada en la data de primera posada en equivalència.»

Cinc. Es modifica l'últim paràgraf de l'article 70.2, que queda redactat de la manera següent:

«La consolidació de societats amb moneda funcional diferent de la de la tributació s'ha de realitzar tenint en compte les diferències que sorgeixen per la variació del tipus de canvi. Aquestes diferències s'originen perquè el valor comptable dels actius i passius no monetaris està comptabilitzat al tipus de canvi històric, mentre que la seva base fiscal es refereix al tipus de canvi de tancament. L'efecte impositiu d'aquestes diferències s'ha d'incorporar mitjançant ajustos d'homogeneïtzació en cas que no s'hagi recollit en els comptes anuals individuals.»

Sis. Es modifica l'article 72.4, que queda redactat de la manera següent:

«4. Les diferències temporànies que regula aquest article no s'han de reconèixer en els casos següents:

a) En el cas de diferències imposables, si la inversora pot controlar el moment de la reversió de la diferència i a més és probable que aquesta diferència no reverteixi en un futur previsible.

b) En el cas de diferències deduïbles, si s'espera que aquesta diferència no reverteixi en un futur previsible o no sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient.»

Set. Es modifica el punt 4 de l'apartat 4. Normes de registre i valoració del model de memòria consolidada inclòs a l'annex, que queda redactat de la manera següent:

«4. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

En particular, s'ha d'indicar de manera detallada el criteri utilitzat en el càlcul i deteriorament del fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals individuals de les societats incloses en la consolidació, així com en la resta d'immobilitzats intangibles.»

Vuit. Es modifiquen els punts 2 i 3 de l'apartat 6.1 Fons de comerç de consolidació, del model de memòria consolidada inclòs a l'annex, que queden redactats de la manera següent:

«2. L'empresa ha de dur a terme una conciliació entre l'import en llibres del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, i ha de mostrar separadament:

a) El seu import brut, l'import de les amortitzacions acumulades i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

b) El fons de comerç addicional reconegut durant el període, diferenciant el fons de comerç inclòs en un grup alienable d'elements que s'hagi classificat com a mantingut per a la venda, d'acord amb les normes de registre i valoració. Així mateix, s'ha d'informar sobre el fons de comerç donat de baixa durant el període sense que hagi estat inclòs prèviament en cap grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda.

c) Els ajustos que escaiguin del reconeixement posterior d'actius per impost diferit efectuat durant el període provisional de valoració.

d) L'amortització de l'exercici i, si s'escau, les correccions valoratives per deteriorament reconegudes durant l'exercici. En particular, s'ha d'informar sobre les estimacions realitzades per determinar la vida útil del fons de comerç, i el mètode d'amortització utilitzat.

e) Qualsevol altres canvis en l'import en llibres durant l'exercici, i

f) L'import brut del fons de comerç, l'import de les amortitzacions acumulades i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.

3. Descripció dels factors que hagin contribuït al registre del fons de comerç, i també s'ha de justificar i indicar l'import del fons de comerç i d'altres immobilitzats intangibles, atribuïts a cada unitat generadora d'efectiu.»

Nou. Es modifica la lletra o) del punt 2 de l'apartat 14. Immobilitzat intangible del model de memòria consolidada inclòs a l'annex, que queda redactada de la manera següent:

«o) S'han de detallar els immobilitzats la vida útil dels quals no es pot determinar amb fiabilitat, amb detall del seu import, naturalesa i les circumstàncies que provoquen la falta de fiabilitat en l'estimació de la vida útil esmentada.»

Deu. Es modifica el punt 7 de l'apartat 28. Operacions amb parts vinculades del model de memòria consolidada inclòs a l'annex, que queda redactat de la manera següent:

«7. Per a les empreses que s'organitzin sota la forma jurídica de societat de capital, s'ha d'informar de les situacions de conflicte d'interès en què incorrin els administradors de la societat dominant o les persones que hi estan vinculades, en els termes que regula l'article 229 del text refós de la Llei de societats de capital.»

**Article quart.** *Modificació del Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu i el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratiu.*

U. Es modifica l'apartat 1 de l'article 6. Àmbit d'aplicació de les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (pimes), que queda redactat de la manera següent:

«1. Poden aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes totes les entitats sense fins lucratiu, sigui quina sigui la seva forma jurídica, que durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cada un, almenys dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els quatre milions d'euros.
- b) Que l'import net del seu volum anual d'ingressos no superi els vuit milions d'euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

Les entitats perden la facultat d'aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, dues de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici econòmic de la seva constitució, les entitats poden aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes si reuneixen, al tancament de l'esmentat exercici, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

Si l'entitat forma part d'un grup d'entitats en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a Entitats del grup, multigrup i associades que conté la tercera part de les normes d'adaptació incloses en l'annex I, aquests límits s'han d'aplicar a la suma de l'actiu, de l'import net del seu volum anual d'ingressos i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que regulen les normes de consolidació aprovades en desplegament dels principis que conté el Codi de comerç.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat són les que derivin de les normes comptables que hagin estat aplicables en l'últim exercici i, si no, les del Pla general de comptabilitat de pimes.

El registre de les operacions s'ha de condicionar al previsible compliment dels requisits esmentats.»

Dos. Es modifica l'apartat 2 de la norma 3a de l'apartat I. Normes d'elaboració dels comptes anuals, de la tercera part, Comptes anuals, de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, que queda redactat de la manera següent:

#### «3a Estructura dels comptes anuals

2. Les entitats sense fins lucratiu poden utilitzar els models de comptes anuals abreujats en els casos següents:

- a) Balanç i memòria abreujats: les entitats en les quals, a la data de tancament de l'exercici concorren, almenys, dues de les circumstàncies següents:

Que el total de les partides de l'actiu no superi els quatre milions d'euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

Que l'import net del seu volum anual d'ingressos no superi els vuit milions d'euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la

suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.

Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 50.

b) Compte de resultats abreujat: les entitats en les quals a la data de tancament de l'exercici concorren, almenys, dues de les circumstàncies següents:

Que el total de les partides de l'actiu no superi els onze milions quatre-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

Que l'import net del seu volum anual d'ingressos no superi els vint-i-dos milions vuit-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.

Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 250.

Quan una entitat, en la data de tancament de l'exercici, passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé cessi de complir-les, aquesta situació únicament ha de produir efectes quant al que assenyala aquest apartat si es repeteix durant dos exercicis consecutius.

Si l'entitat forma part d'un grup d'empreses en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a Entitats del grup, multigrup i associades que conté aquesta tercera part, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net del volum anual d'ingressos i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que regulen les normes de consolidació aprovades en desplegament dels principis que conté el Codi de comerç.»

Tres. Es modifica el punt 1 de l'apartat 4. Normes de registre i valoració de la memòria simplificada inclosa a l'annex I de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, que queda redactat de la manera següent:

«1. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa dels actius no generadors de fluxos d'efectiu, els utilitzats per a la capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament, així com per a la cessió d'aquests actius.»

Quatre. Es modifica el punt 1 de l'apartat 5. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries de la memòria simplificada inclosa a l'annex I de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, que queda redactat de la manera següent:

«1. S'han de detallar el termini i el mètode d'amortització dels immobilitzats intangibles.

També s'ha d'especificar la informació relativa a inversions immobiliàries, i se n'ha d'incloure una descripció.

Si hi ha algun epígraf significatiu, per la seva naturalesa o pel seu import, s'ha de facilitar la pertinent informació addicional. En particular, s'ha d'informar de les restriccions a la disposició que hi ha en relació amb aquests béns i drets.

S'ha d'informar sobre els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per aquesta, amb l'especificació dels termes de les cessions respectives.»

**Disposició addicional primera.** *Drets d'emissió de gasos amb efecte d'hivernacle.*

A l'inici del primer exercici en què sigui aplicable aquest Reial decret el valor en llibres dels drets d'emissió de gasos amb efecte d'hivernacle comptabilitzat com a immobilitzat intangible s'ha de reclassificar a les existències.

En cas que l'empresa prevegi consumir una part d'aquests drets en un termini superior a l'any, la partida «2. Primeres matèries i altres aprovisionaments» de l'epígraf B.II de l'actiu del balanç s'ha de desglossar per recollir separadament les que es prevegi consumir abans i després d'aquest termini.

**Disposició addicional segona.** *Aplicació del Reial decret als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016.*

1. Aquest Reial decret és aplicable per als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016.

2. Els comptes anuals individuals i consolidats corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2016 s'han de presentar incloent-hi informació comparativa ajustada als criteris següents:

a) L'amortització del fons de comerç i dels elements de l'immobilitzat que s'haurien qualificat d'intangibles de vida útil indefinida només té efectes en la informació comparativa si l'entitat opta per seguir el criteri recollit en la disposició transitòria única, apartat 2. Sense perjudici d'això, l'estimació de la vida útil d'aquests actius per aplicar el tractament prospectiu al valor en llibres que subsisteixi s'ha de fer en la data d'inici del primer exercici en què sigui aplicable aquest Reial decret i que, amb caràcter general, és l'1 de gener de 2016.

b) La nova informació que s'introdueix en el model normal de memòria no és obligatòria per a la informació comparativa.

c) Les empreses que elaborin el model abreujat de memòria o segueixin el Pla de comptabilitat de petites i mitjanes empreses poden excloure de la memòria la informació comparativa sobre les indicacions que s'eliminen mitjançant aquest Reial decret.

**Disposició transitòria única.** *Fons de comerç, altres intangibles i reserva per fons de comerç.*

1. A partir de l'inici del primer exercici en què sigui aplicable aquest Reial decret, el valor en llibres del fons de comerç existent al tancament del període anterior i dels elements de l'immobilitzat que s'haurien qualificat d'intangibles de vida útil indefinida s'han d'amortitzar de manera prospectiva seguint els nous criteris aprovats per aquest Reial decret. Les quotes d'amortització s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys.

La reserva per fons de comerç s'ha de reclassificar a les reserves voluntàries de la societat en l'import que superi el fons de comerç comptabilitzat en l'actiu del balanç.

2. No obstant el que indica l'apartat precedent, es pot optar per amortitzar aquests actius amb càrrec a reserves, inclosa la reserva per fons de comerç, seguint un criteri lineal de recuperació i una vida útil de deu anys a comptar de la data d'adquisició, o des de l'inici de l'exercici en què es va aplicar per primera vegada el Pla general de comptabilitat vigent, en cas que la data d'adquisició sigui anterior.

El càrrec per amortització que resulti d'aplicar aquest criteri al valor inicial de l'element patrimonial s'ha de minorar en la pèrdua per deteriorament que hauria reconegut l'empresa des de la data en què s'iniciï el còmput dels deu anys.

El valor en llibres que subsisteixi s'ha d'amortitzar de manera prospectiva seguint els nous criteris aprovats per aquest Reial decret. A aquest efecte, es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és el període de temps que resti fins a completar el termini de deu anys a què es refereix el paràgraf primer d'aquest apartat. Les quotes d'amortització s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys.



3. Aquestes regles s'han d'aplicar de manera uniforme, en la formulació dels comptes anuals individuals, al fons de comerç i als elements de l'immobilitzat que s'haurien qualificat d'intangibles de vida útil indefinida.

4. La societat dominant obligada a consolidar ha d'aplicar aquestes regles de manera uniforme per comptabilitzar el fons de comerç de consolidació i els elements de l'immobilitzat que s'haurien qualificat d'intangibles de vida útil indefinida, que es posin de manifest en integrar les societats del conjunt consolidable, i en aplicar el procediment de posada en equivalència. No obstant això, el criteri seguit per les societats incloses en la consolidació en formular els seus comptes anuals individuals s'ha de mantenir en els comptes consolidats.

**Disposició final primera.** *Modificació del Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.*

S'afegeix un nou article 95 bis en el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, que passa a integrar una nova secció 4a del capítol V. De les infraccions i sancions i del procediment sancionador del Reglament esmentat, amb la redacció següent:

*«Secció 4a Procediment abreujat*

*Article 95 bis. Procediment abreujat.*

1. En cas que concorrin les circumstàncies que preveu l'article 69.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, es pot acordar la tramitació del procediment sancionador de manera abreujada quan es tracti de les infraccions que preveu l'article 72.b), pel que fa a l'incompliment de la durada màxima de contractació que exigeixen els articles 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), pel que fa a l'incompliment del que disposen els articles 40.2, 73.d), 73.i), primer tipus, 73.j), primer i segon tipus, 73.ll) i 74 de la Llei esmentada.

2. En aquests supòsits, la tramitació ha de complir els tràmits següents:

a) En l'acord d'iniciació s'ha de fer constar expressament que el procediment és abreujat i el termini per resoldre i notificar la resolució.

A més de les indicacions que estableix l'article 91, l'òrgan competent per dictar l'acord hi ha d'incorporar la proposta de resolució, amb el contingut que preveu l'article 93.

Així mateix, s'ha d'indicar als interessats la posada de manifest de l'expedient, i a aquest efecte la notificació s'ha d'acompanyar amb una relació dels documents que s'hi contenen, a fi que puguin obtenir les còpies dels que considerin convenients, per a la qual cosa se'ls concedeix un termini de quinze dies, a comptar de l'endemà de la notificació de l'acord d'incoació esmentat, per formular al·legacions i presentar els documents i les informacions que considerin pertinents. S'ha d'advertir expressament als interessats que, en cas que no formulin al·legacions ni aportin nous documents o elements de prova, es pot dictar una resolució en els termes que conté la proposta de resolució incorporada a l'acord d'iniciació.

b) Si, un cop transcorregut el termini d'al·legacions, els interessats no n'han formulat cap, l'instructor, fent constar motivadament aquesta circumstància, ha d'elevat l'expedient al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que pot dictar una resolució d'acord amb la proposta incorporada a l'acord d'iniciació.

Als efectes del que preveu el paràgraf anterior, no es consideren formulades al·legacions quan els interessats es limitin a reconèixer la seva responsabilitat o manifestin la seva conformitat amb els fets exposats en l'acord d'iniciació, o, si s'escau, amb la proposta de sanció.

c) En cas que els interessats formulin al·legacions, en les quals manifestin la seva disconformitat amb la proposta de resolució incorporada en l'acord d'iniciació, l'instructor ha de formular una nova proposta de resolució, reiterant, o no, la inicialment notificada segons el que disposa la lletra a) d'aquest apartat, i s'ha de verificar en tot cas el compliment del que estipula l'article 93.

La proposta de resolució que, si s'escau, es formuli s'ha de notificar als interessats, on s'ha d'acordar el tràmit d'audiència i concedir un termini de quinze dies per formular al·legacions i presentar els documents que considerin pertinents.

Un cop conclòs el tràmit d'audiència, l'instructor ha d'eleva la proposta de resolució corresponent, juntament amb totes les actuacions, al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que ha de dictar una resolució.

d) En la resolució no es poden acceptar fets diferents dels determinats en el curs del procediment, independentment de la seva diferent valoració jurídica. Quan el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes consideri que la infracció o la sanció revesteixen més gravetat que la determinada en la proposta de resolució, aquesta circumstància s'ha de notificar a l'inculpat perquè aporti totes les al·legacions que consideri convenientes en el termini de quinze dies, i la tramitació del procediment sancionador continua de forma ordinària.

3. La competència per dictar l'acord d'iniciació al qual s'incorpori la proposta de resolució correspon a les unitats que hagin dut a terme activitats de comprovació o detectat els fets que motiven la incoació, d'acord amb el que preveu l'article 6 del Reial decret 302/1989, de 17 de març, pel qual s'aprova l'Estatut i l'estructura orgànica de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. El termini per resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors tramitats de conformitat amb el que preveu aquesta secció és de sis mesos.

5. En qualsevol moment del procediment anterior a la seva resolució, l'òrgan competent per resoldre pot acordar continuar la tramitació del procediment sancionador de manera ordinària, i aleshores el termini per resoldre i notificar és d'un any, a comptar de l'acord d'iniciació del procediment.»

**Disposició final segona.** *Tractament comptable dels «títols habilitadors» de la Societat Estatal Loteries i Apostes de l'Estat, SA.*

En consideració a les seves característiques especials, i tenint en compte el que disposa l'article 34, apartat 4 del Codi de comerç, els títols habilitadors de la Societat Estatal Loteries i Apostes de l'Estat, SA, que reflecteixen el dret d'aquesta societat a explotar els jocs l'explotació dels quals li va cedir l'Estat, no són objecte d'amortització en els termes que preveu l'apartat 2 de la norma de registre i valoració 5a del Pla general de comptabilitat, i el seu eventual deteriorament ha de ser objecte d'anàlisi almenys anualment.

**Disposició final tercera.** *Habilitació.*

S'habilita el ministre de Justícia perquè mitjançant una ordre ministerial pugui fixar el contingut estandarditzat i separat de la informació que, al marge dels comptes anuals, hagin de presentar al Registre Mercantil els empresaris obligats a dipositar els seus comptes anuals, quan per imperatiu legal o altres raons idònies de política legislativa sigui obligatori o convenient el subministrament de la informació que fins ara s'exigia en la memòria per disposicions mercantils o d'una altra índole.

**Disposició final quarta.** *Títol competencial.*

Aquest Reial decret es dicta a l'empara del que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució espanyola, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva en matèria de legislació mercantil.

**Disposició final cinquena.** *Entrada en vigor.*

Aquest Reial decret entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat» i produeix efectes des de l'1 de gener de 2016 en els termes que estableix la disposició addicional segona.

Madrid, 2 de desembre de 2016.

FELIPE R.

El ministre d'Economia, Indústria i Competitivitat,  
LUIS DE GUINDOS JURADO