

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA, INDUSTRIA E COMPETITIVIDADE

- 11954** *Real decreto 602/2016, do 2 de decembro, polo que se modifican o Plan xeral de contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro; o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro; as normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, e as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade das entidades sen fins lucrativos aprobadas polo Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro.*

I

A Directiva 2013/34/UE do Parlamento Europeo e do Consello, do 26 de xuño de 2013, sobre os estados financeiros anuais, os estados financeiros consolidados e outros informes afíns de certos tipos de empresas, pola que se modifica a Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello, e se derrogan as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Consello, foi redactada coa finalidade de simplificar as obrigacións contables das pequenas empresas.

Con esta norma refúndense nun só texto as denominadas directivas contables (Directiva 78/660/CEE e Directiva 83/349/CEE) e introdúcese unha nova estratexia no proceso de harmonización contable europea ao impor aos Estados membros a obriga de aprobar uns requirimentos máximos de información ás entidades que non superen os límites que hoxe en día facultan unha empresa en España para seguir o modelo abreviado de balance e memoria e que a directiva denomina como pequenas empresas.

O primeiro paso deste novo proceso de harmonización contable deuse coa aprobación da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, en cuxas disposicións derradeiras primeira e cuarta se recolleron as modificacións necesarias para introducir no Código de comercio e no texto refundido da Lei de sociedades de capital, respectivamente, para traspor ao noso ordenamento xurídico a nova directiva contable.

Este real decreto, ditado de conformidade coa disposición derradeira oitava da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, e a disposición derradeira primeira da Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea, que confire ao Goberno a competencia para aprobar mediante real decreto as modificacións que cómpre introducir no Plan xeral de contabilidade (PXC), no Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas (PXC-pemes), nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas (NFCAC) e nas normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, ten por obxectivo o desenvolvemento regulamentario das modificacións introducidas no noso dereito contable pola Lei 22/2015, do 20 de xullo, como consecuencia do proceso de transposición da Directiva 2013/34/UE, do 26 de xuño de 2013.

II

Os cambios que agora se aproban concéntranse en tres bloques. En primeiro lugar, o relacionado coa simplificación das obrigacións contables das pequenas empresas, que se materializa na eliminación do estado de cambios no patrimonio neto e na redución das indicacións que se deben incluír na memoria das contas anuais. No que respecta aos criterios de rexistro e valoración, a única modificación que se incorporou, para todo tipo de empresas, é a que atinxe aos activos intanxibles, especialmente ao fondo de comercio. Péchase o desenvolvemento regulamentario cunha breve revisión das NFCAC sobre os

supostos de dispensa e exclusión da obrigaón de consolidar, o tratamento do fondo de comercio de consolidación e algunhas melloras técnicas.

O real decreto contén catro artigos que afectan o Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade; o Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas e os criterios contables específicos para microempresas; o Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, polo que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas e se modifican o Plan xeral de contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro; e o Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e o modelo de plan de actuación das entidades sen fins lucrativos, dúas disposicións adicionais, que regulan os dereitos de emisión de gases con efecto invernadoiro e aspectos sobre a información comparativa; unha disposición transitoria, que regula aspectos da entrada en vigor da norma, e cinco disposicións derradeiras, que inclúen unha modificación do regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, unha habilitación normativa, o título competencial e a entrada en vigor da norma.

O artigo 1 modifica o Plan xeral de contabilidade, basicamente co obxectivo de introducir para todo tipo de empresas unha nova regulación en materia de activos intanxibles, especialmente para o fondo de comercio, e suprimir o carácter obrigatorio do estado de cambios no patrimonio neto para as pequenas empresas, así como determinada información que se debe incluír no modelo de memoria abreviada.

O artigo 2 modifica, por un lado, o Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, para ampliar o ámbito de aplicación do PXC-pemes. Para tal efecto, para os exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2016, os límites de total activo, importe neto da cifra de negocios e número de traballadores iguálanse cos previstos para poder elaborar un modelo abreviado de balance e memoria. Neste punto cabe advertir que a directiva non obriga os Estados membros a definiren as categorías de empresas (pequenas, medianas e grandes) se non se establecen tratamentos significativos diferentes para as empresas medianas e grandes nos termos da directiva. Polo tanto, na falta dunha definición para efectos contables da categoría de mediana empresa na normativa española, considerouse conveniente manter o termo do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, polo seu xeral uso e aceptación, para identificar a norma contable de referencia das entidades que non superen os límites de importe total de activo, cifra de negocios e número medio de traballadores que establece a directiva para definir as empresas incluídas no alcance da simplificación contable (empresas pequenas).

Por outro lado, este artigo modifica tamén o PXC-pemes nos aspectos relativos a contas anuais e activos intanxibles.

No artigo 3 introdúcese un cambio nas NFCAC sobre a exclusión e dispensa de consolidar e a nova regulación do fondo de comercio, en liña co tratamento en contas anuais individuais.

O artigo 4 modifica o Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e o modelo de plan de actuación das entidades sen fins lucrativos, coa finalidade de facultar estas entidades para que poidan aplicar o PXC-pemes nos mesmos termos que os previstos para as empresas. Así mesmo, modifícanse as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos para recoller os cambios en materia de inmovilizado intanxible.

III

Respecto á simplificación do contido das contas anuais para as pequenas empresas, cabe destacar a supresión do carácter obrigatorio do estado de cambios no patrimonio

neto, que pasa a configurarse como un documento voluntario tanto nas empresas que utilicen o modelo abreviado do PXC como para os suxeitos contables que opten por aplicar o modelo do PXC-pemes, e a revisión do contido da memoria.

A Directiva 2013/34/UE, do 26 de xuño de 2013, fixa o contido máximo de información que se pode requirir a unha empresa pequena, coa excepción das entidades de interese público. A incorporación á nosa lexislación deste mandato supuxo a modificación dos artigos 260 e 261 do texto refundido da Lei de sociedades de capital e, á vista dos considerandos da directiva, o desenvolvemento regulamentario débese facer da forma que menos cargas orixine ás pequenas empresas, polo que se suprimen as indicacións que exceden o contido máximo fixado pola norma europea. O resultado final é a substitución do actual modelo de memoria (abreviada e pemes) por outro con menores requirimentos.

A directiva introduce un novo tratamento contable dos inmovilizados intanxibles no artigo 12.11 e, en particular, do fondo de comercio. A transposición deste criterio ao noso dereito contable supuxo, para os exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2016, unha nova redacción do artigo 39, punto 4, do Código de comercio, introducida pola disposición derradeira primeira, punto catro, da Lei 22/2015.

Á vista desta redacción, considerouse necesario revisar a nivel regulamentario o tratamento contable en contas individuais (e nas contas consolidadas das sociedades que non apliquen as normas internacionais de información financeira adoptadas pola Unión Europea) dos inmovilizados intanxibles e do fondo de comercio, que desde a reforma do ano 2008 se cualificaron como activos de vida útil indefinida.

Neste punto, é conveniente aclarar o significado da nova previsión recollida no Código de comercio no sentido de amortizar os inmovilizados intanxibles nun prazo de dez anos cando a súa vida útil non se pode estimar de maneira fiable. Esta regra, que non se recollía no anterior marco contable, incorporouse co obxectivo de establecer un prazo xeralmente aplicable para a amortización dos intanxibles, en particular os xerados internamente pola empresa adquirida e que afloran como resultado dunha combinación de negocios, cando, á vista dos factores relevantes para estimar a súa vida útil, non se poida estimar o período durante o cal se prevé, razoablemente, que os beneficios económicos inherentes ao activo produzan rendementos para a empresa.

É dicir, esta previsión introdúcese a modo de regra xeral sobre o período de amortización dos intanxibles, que debe aplicarse en ausencia de fiabilidade na determinación da vida útil ou doutra disposición legal ou regulamentaria de orde contable que dispoña un prazo concreto e diferente aos dez anos, como sería o caso do previsto no propio PXC para os gastos de investigación e desenvolvemento.

Adicionalmente, en relación co fondo de comercio, na medida en que non resulta de todo evidente que sexan excepciónais os casos en que a vida útil non se poida determinar de maneira fiable, considerouse conveniente introducir unha presunción, que admite a proba en contrario, de que o fondo de comercio adquirido se recupera de forma lineal nun prazo de dez anos. A empresa, polo tanto, poderá ampararse na citada presunción e evitar con iso a tarefa, probablemente complexa, de xustificar a vida útil deste elemento patrimonial.

Sexa como for, é preciso aclarar que esta tarefa sempre será posterior á obrigaición de recoñecer os activos intanxibles identificables adquiridos en toda combinación de negocios, a pesar de que nalgúns casos a liña divisoria entre identificar intanxibles e estimar a vida útil do fondo de comercio non sexa do todo evidente. Así, cabe recordar que, de acordo co método de adquisición, unha vez valorados os activos identificables e os pasivos asumidos, o fondo de comercio recollerá todos aqueles recursos intanxibles adquiridos, non identificables, pero susceptibles de xeraren beneficios económicos futuros.

Ademais, é claro que a delimitación e definición dos recursos integrantes do fondo de comercio non resultará nada sinxela, dada a diversidade de elementos que se aglutinan no fondo de comercio e a interacción entre eles. Nalgúns casos pódese tratar de elementos moi similares aos activos intanxibles identificables pero que non chegan a cumprir todos os requisitos necesarios para constar de forma separada no balance; noutros pódese falar

de sinerxias ou vantaxes competitivas derivadas do proceso de adquisición ou de situacións, condicións ou características da propia entidade adquirida, da competencia ou do mercado en que actúa, que na maioría dos casos non parece razoable considerar que se poidan manter durante un período de tempo indefinido.

Á vista dos compoñentes que o integran, é evidente que a estimación da vida útil do fondo de comercio requirirá o xuízo dos administradores e a ponderación de varios indicadores, e que poderá alcanzar un alto grao de dificultade, en maior medida se a empresa adquirida desenvolve actividades económicas conxunturais ou sometidas a unha forte competencia, e innovacións tecnolóxicas continuas. Por iso, en prol da desexable comparabilidade da información financeira e co obxectivo de facilitar na práctica o tratamento contable do fondo de comercio, introdúcese a mencionada presunción acerca da súa vida útil e do ritmo de recuperación.

Por outro lado, modifícase o réxime en materia de corrección valorativa co obxectivo de equipar o criterio que se debe seguir en materia de deterioración de valor co aplicado ao resto do inmovilizado; é dicir, ao menos ao peche do exercicio, analizarase a existencia de indicios de deterioración e, de ser o caso, calcularase o importe recuperable e efectuaranse as correccións valorativas que sexan necesarias. Adicionalmente, sobre este aspecto é preciso realizar algunhas aclaracións dado o cambio de enfoque na contabilización dos inmovilizados intanxibles.

Así, en caso de deterioración de valor considerouse oportuno manter o criterio de imputación e reversión da perda regulados na norma de rexistro e valoración 2.^a do PXC e, no seu desenvolvemento, na Resolución do ICAC do 18 de setembro de 2013, pola que se ditan normas de rexistro e valoración e información que se deben incluír na memoria das contas anuais sobre a deterioración do valor dos activos.

Ademais, ben que é certo que o cambio de enfoque sustentado na separación teórica entre o fondo de comercio adquirido e o autoxerado despois da adquisición podería ter aconsellado eliminar a regra que impide a reversión da deterioración de valor do fondo de comercio, co límite do valor contable do fondo de comercio que estaría recoñecido na data de reversión se non se rexistrase a deterioración de valor, non é menos certo que o mantemento da regra que impide a súa reversión se corresponde mellor coa prohibición de recoñecer o fondo de comercio xerado internamente porque é máis que probable que, en caso de recuperación de valor da unidade xeradora de efectivo, sexa o fondo de comercio autoxerado despois da combinación a causa da citada mellora en virtude das políticas financeiras e de explotación que se seguisen desde a data de adquisición.

Para concluír a análise sobre as novidades en materia de intanxibles é necesario recordar a importancia que teñen no tratamento destes inmovilizados e, en especial do fondo de comercio, incluír na memoria das contas anuais unha información razoada sobre as vidas útiles e os coeficientes de amortización utilizados, así como a relevancia que ten para alcanzar o obxectivo de imaxe fiel subministrar unha descrición detallada dos factores que contribúsen ao rexistro do fondo de comercio, os criterios de asignación dese importe a cada unha das unidades xeradoras de efectivo e, de ser o caso, as principais estimacións realizadas para determinar o importe recuperable desas unidades.

En relación coas contas consolidadas, a nova directiva mantivo a regulación sobre a obriga de consolidar nos mesmos termos que a anterior directiva. Respecto á dispensa de consolidar, a norma europea introduce un cambio na exención por razón de tamaño. Así, a dispensa por razón de tamaño aplícase aos grupos pequenos de forma obrigatoria (definidos a partir dos parámetros que habilitan para formular balance e memoria en modelo abreviado) e facúltanse os Estados membros para que tamén dispensen aos denominados grupos medianos. Á vista deste escenario, considerouse conveniente manter os actuais límites, o que supón facer un uso gradual da opción que permite a directiva.

Unha cuestión singular neste punto relativo á exención por razón de tamaño é o que afecta as entidades de interese público, respecto das cales a directiva establece que, en todo caso, están suxeitas á obriga de consolidar con independencia do tamaño do grupo en que se inclúan como dependentes. A definición de entidades de interese público recóllese na directiva dunha forma aberta, é dicir, sinala que entidades en calquera caso

se definen como entidades de interese público pero deixa aberto o concepto a aquelas que defina o Estado membro en atención da natureza da súa actividade, tamaño ou número de empregados. Neste punto non se considerou oportuno introducir un concepto fragmentado de entidade de interese público, polo que a norma contable reenvía á definición que se utilice para os efectos das disposicións en materia de auditoría de contas.

A exención por subgrupo recollida na nosa lexislación mantense sen cambios. Polo tanto, a única novidade adicional á descrita é a dispensa por razón de quedaren todas as sociedades dependentes excluídas da consolidación, ademais destas propias exclusións. A diferenza da exención ou dispensa, que implica a non formulación de contas consolidadas, os supostos de exclusión simplemente supoñen a non integración (isto é, a non aplicación do método de integración global) nas contas consolidadas das sociedades que se encontren en tales situacións, pero consideradas unha a unha. O cuarto caso de dispensa xorde cando por tal motivo todas as sociedades dependentes tivesen que quedar excluídas da consolidación.

Ademais, en conexión co novo tratamento do fondo de comercio, aclárase que a amortización deste activo tamén deberá considerarse para os efectos de practicar os axustes ao valor da participación posta en equivalencia que se regulan no artigo 55, punto 2, das NFCAC.

Así mesmo, no artigo 70, punto 2, das NFCAC matízase un aspecto relacionado co efecto impositivo en contas consolidadas no sentido de que, cando a moeda funcional da sucursal ou negocio no estranxeiro difira da moeda de tributación, tamén será habitual que xurdan diferenzas temporarias porque o valor en libros dos activos non monetarios se determinará a partir do tipo de cambio histórico e a base fiscal empregando o tipo de cambio de peche. E no artigo 72, punto 4, aclárase o tratamento da dispensa para recoñecer un activo por imposto diferido por causa da participación nunha sociedade dependente, multigrupo ou asociada.

Por último, a raíz da amortización do fondo de comercio nas contas consolidadas, é preciso aclarar que non se considerou oportuno modificar o criterio recollido no PXC para realizar as correccións de valor nas participacións en empresas do grupo, multigrupo e asociadas.

IV

Na disposición adicional primeira régúlase o cambio de cualificación contable de inmovilizado intanxible a existencias dos dereitos de emisión de gases de efecto invernadoiro cuxo destino previsto fose a entrega para cancelar a obrigaón derivada das emisións que realice a empresa. En consecuencia, para os exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2016, todos os dereitos adquiridos, tanto os destinados a cancelar obrigaóns como os que se manteñan para seren vendidos, lucirán nas existencias.

A cualificación como inmovilizado intanxible ou existencias destes dereitos foi unha cuestión amplamente discutida no contexto internacional, pero cuxa repercusión práctica non é excesivamente relevante. Por iso, ao existiren argumentos a favor do seu tratamento como existencias, como a circunstancia de que esteamos ante un activo cuxa permanencia no patrimonio da empresa, con carácter xeral, non será duradeira, e cuxa depreciación sistemática tampouco resulta evidente, o cambio na súa cualificación contable configúrase como unha solución práctica para contabilizar un feito económico que no novo marco regulatorio dos inmovilizados intanxibles tiña difícil encadramento.

Sexa como for, é preciso resaltar que este cambio apenas altera a regulación sobre esta materia contida na Resolución do 28 de maio de 2013, do ICAC, pola que se ditan normas de rexistro, valoración e información que se deben incluír na memoria do inmovilizado intanxible que, polo tanto, se mantén en vigor coa excepción da modificación citada. Adicionalmente, nótese que no novo contexto de simplificación contable para as pequenas empresas deixa de ser obrigatoria para o modelo abreviado de memoria e para as empresas que apliquen o PXC-pemes a información que a RICAC exixía incluír neste documento sobre os citados dereitos.

Na disposición adicional segunda establécese a regulación sobre información comparativa nas primeiras contas anuais dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2016.

Na disposición transitoria única configúrase un réxime transitorio para as modificacións aprobadas. Así, aclárase que o prazo de amortización do fondo de comercio, ou de calquera outro activo intanxible que ata a data non se viña amortizando, se empezará a computar desde o primeiro exercicio que comece a partir do 1 de xaneiro de 2016, e que a reserva por fondo de comercio se reclasificará a outra conta de reservas e será dispoñible desde esa data no importe que exceda o valor en libros do fondo de comercio contabilizado no activo do balance. Sen prexuízo do anterior, tamén se introduce a opción de axustar o seu valor en libros con cargo a reservas.

En virtude da disposición derradeira primeira incorpórase un novo artigo ao regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, que prevexa a tramitación abreviada do procedemento sancionador, de conformidade coa habilitación contida no artigo 69.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas. Esta tramitación prevese para aqueles casos en que na data de iniciarse o procedemento se teñan ou coñezan todos os elementos fácticos que permitan apreciar, sen que supoña complexidade ningunha, as condutas infractoras, como así sucede, por exemplo, coas sinaturas de informes de auditoría sen estar habilitado legalmente para iso ou as faltas de remisión ou publicación da información exixida.

Por último, nas restantes disposicións derradeiras, ademais dunha declaración expresa sobre o ámbito competencial, recóllese a entrada en vigor e a habilitación ao ministro de Xustiza para que, mediante orde ministerial, poida exixir o depósito da información que ata a data se viña exixindo na memoria por disposicións mercantís ou doutra índole, salvo os requirimentos de información previstos pola lexislación tributaria, e que, de acordo co indicado máis arriba, deixa de ser un contido obrigatorio para incluír nas contas anuais dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2016.

Este real decreto dítase de conformidade coa disposición derradeira oitava da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, e coa disposición derradeira primeira da Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea, e unha vez solicitado o informe preceptivo do Ministerio de Facenda e Administracións Públicas, de conformidade co establecido na disposición adicional sétima do Real decreto 345/2012, do 10 de febreiro.

Na súa virtude, por proposta do ministro de Economía, Industria e Competitividade, de acordo co Consello de Estado e logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 2 de decembro de 2016,

DISPOÑO:

Artigo primeiro. *Modificación do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade.*

O Plan xeral de contabilidade queda modificado como segue:

Un. Modifícase o primeiro parágrafo do punto 1. Contas anuais. Imaxe fiel da primeira parte, Marco conceptual da contabilidade, que queda redactado da seguinte forma:

«As contas anuais dunha empresa comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria. Estes documentos forman unha unidade. Non obstante, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo non serán obrigatorios para as empresas que poidan formular balance e memoria abreviados.»

Dous. Modifícase o punto 2 da Norma de rexistro e valoración 5.^a Inmovilizado intanxible da segunda parte, Normas de rexistro e valoración, que queda redactado da seguinte forma:

«2. Valoración posterior.

Os inmovilizados intanxibles son activos de vida útil definida e, polo tanto, deberán ser obxecto de amortización sistemática no período durante o cal se prevé, razoablemente, que os beneficios económicos inherentes ao activo produzan rendementos para a empresa.

Cando a vida útil destes activos non se poida estimar de maneira fiable, amortizaranse nun prazo de dez anos, sen prexuízo dos prazos establecidos nas normas particulares sobre o inmovilizado intanxible.

En todo caso, ao menos anualmente, deberá analizarse se existen indicios de deterioración de valor para, de ser o caso, comprobar a súa eventual deterioración.»

Tres. Modifícase a letra c) da Norma de rexistro e valoración 6.^a Normas particulares sobre o inmovilizado intanxible da segunda parte, Normas de rexistro e valoración, que queda redactada da seguinte forma:

«c) Fondo de comercio. Só poderá figurar no activo, cando o seu valor se poña de manifesto en virtude dunha adquisición onerosa, no contexto dunha combinación de negocios.

O seu importe determinarase de acordo co indicado na norma relativa a combinacións de negocios e deberase asignar desde a data de adquisición entre cada unha das unidades xeradoras de efectivo da empresa sobre as cales se espere que recaian os beneficios das sinerxías da combinación de negocios.

Con posterioridade ao recoñecemento inicial, o fondo de comercio valorarase polo seu prezo de adquisición menos a amortización acumulada e, de ser o caso, o importe acumulado das correccións valorativas por deterioración recoñecidas.

O fondo de comercio amortizarase durante a súa vida útil. A vida útil determinarase de forma separada para cada unidade xeradora de efectivo a que se lle asignase fondo de comercio.

Presumirase, salvo proba en contrario, que a vida útil do fondo de comercio é de dez anos e que a súa recuperación é lineal.

Ademais, ao menos anualmente, analizarase se existen indicios de deterioración de valor das unidades xeradoras de efectivo ás cales se lles asignase un fondo de comercio, e, en caso de que os haxa, comprobarase a súa eventual deterioración de valor de acordo co indicado no punto 2.2 da norma relativa ao inmovilizado material.

As correccións valorativas por deterioración recoñecidas no fondo de comercio non serán obxecto de reversión nos exercicios posteriores.»

Catro. Modifícase a norma 1.^a da epígrafe I. Normas de elaboración das contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactada da seguinte forma:

«1.^a Documentos que integran as contas anuais

As contas anuais comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria. Estes documentos forman unha unidade e deben ser redactados de conformidade co previsto no Código de comercio, co texto refundido da Lei de sociedades de capital e neste plan xeral de contabilidade; en particular, sobre a base do Marco conceptual da contabilidade e coa finalidade de mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa.

Cando poida formularse balance e memoria en modelo abreviado, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo non serán obrigatorios.»

Cinco. Modifícase a norma 4.^a da epígrafe I. Normas de elaboración das contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactada da seguinte forma:

«4.^a Contas anuais abreviadas

1. As sociedades sinaladas na norma anterior poderán utilizar os modelos de contas anuais abreviados nos seguintes casos:

a) Balance e memoria abreviados: as sociedades en que, na data de peche do exercicio, concorran, ao menos, dúas das circunstancias seguintes:

Que o total das partidas do activo non supere os catro millóns de euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

Que o importe neto da súa cifra anual de negocios non supere os oito millóns de euros.

Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 50.

b) Conta de perdas e ganancias abreviada: as sociedades en que, na data de peche do exercicio, concorran, ao menos, dúas das circunstancias seguintes:

Que o total das partidas do activo non supere os once millóns catrocentos mil euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

Que o importe neto da súa cifra anual de negocios non supere os vinte e dous millóns oitocentos mil euros.

Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 250.

Cando unha sociedade, na data de peche do exercicio, pase a cumprir dúas das circunstancias antes indicadas ou ben deixe de cumprilas, tal situación unicamente producirá efectos en canto ao sinalado neste punto se se repite durante dous exercicios consecutivos.

Se a empresa forma parte dun grupo de empresas nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 13.^a Empresas de grupo, multigrupo e asociadas, contida nesta terceira parte, para a cuantificación dos importes terase en conta a suma do activo, do importe neto da cifra de negocios e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo, tendo en conta as eliminacións e incorporacións reguladas nas normas de consolidación aprobadas en desenvolvemento dos principios contidos no Código de comercio. Esta regra non será de aplicación cando a información financeira da empresa se integre nas contas anuais consolidadas da sociedade dominante.

2. As empresas con outra forma societaria non mencionadas na norma anterior, así como os empresarios individuais, estarán obrigados a formular, como mínimo, as contas anuais abreviadas.

3. As entidades cualificadas como entidades de interese público no artigo 3.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, non poderán formular contas anuais abreviadas.

4. O establecido nas normas seguintes para os modelos normais deberase adecuar ás características propias dos modelos abreviados.

5. Cando o contido da memoria abreviada que se inclúe na sección relativa aos modelos abreviados non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa, subministraranse as informacións adicionais precisas para alcanzar ese resultado.»

Seis. Modifícase o cadro de conciliación de contas e partidas do modelo normal de balance incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, de acordo cos seguintes criterios:

Na columna de conciliación, inclúese a conta (2804) na partida 4. Fondo de comercio, da epígrafe I. Inmobilizado intanxible, da agrupación A) ACTIVO NON CORRENTE.

Sete. Modifícase o número 1 do punto 4. Normas de rexistro e valoración do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactado da seguinte forma:

«1. Inmobilizado intanxible; con indicación dos criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

De ser o caso, deberase indicar de forma detallada o criterio de valoración seguido para calcular o importe recuperable das unidades xeradoras de efectivo ás cales se lles asignase o fondo de comercio.»

Oito. Modifícase a letra p) do número 2 do punto 7.1 Xeral do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactada da seguinte forma:

«p) Detallaranse os inmobilizados cuxa vida útil non se pode determinar con fiabilidade, sinalando o seu importe, natureza e as circunstancias que provocan a falta de fiabilidade na estimación da dita vida útil.»

Nove. Modifícase a letra a) e engádese unha letra f) no número 2 do punto 7.2 Fondo de comercio do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que quedan redactadas da seguinte forma:

«a) O seu importe bruto, as amortizacións practicadas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao principio do exercicio.

(...)

f) O importe bruto do fondo de comercio, as amortizacións practicadas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao final do exercicio.»

Dez. Modifícase o número 3 do punto 7.2 Fondo de comercio do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactado da seguinte forma:

«3. Descrición dos factores que contribúsen ao rexistro do fondo de comercio e xustificación e importe do fondo de comercio e doutros inmobilizados intanxibles atribuídos a cada unidade xeradora de efectivo.

En particular, informarase sobre as estimacións realizadas para determinar a vida útil do fondo de comercio e o método de amortización empregado.»

Once. Modifícanse os números 6 e 7 do punto 23. Operacións con partes vinculadas do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que quedan redactados da seguinte forma:

«6. Non obstante, en todo caso deberá informarse sobre o importe dos soldos, axudas de custo e remuneracións de calquera clase devindicados no curso do exercicio polo persoal de alta dirección e polos membros do órgano de administración, calquera que sexa a súa causa, así como das obrigacións contraídas en materia de pensións ou de pagamento de primas de seguros de vida respecto dos membros antigos e actuais do órgano de administración e persoal de alta dirección. Así mesmo, incluírase información sobre indemnizacións por cesamento e pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio. Estes requirimentos serán aplicables igualmente cando os membros do órgano de administración sexan

persoas xurídicas. Neste caso, ademais de informar da retribución satisfeita á persoa xurídica administradora, esta última deberá informar nas súas contas anuais da concreta remuneración que corresponde á persoa física que a represente. Estas informacións poderanse dar de forma global por concepto retributivo, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

No caso de que a empresa satisfíxese, total ou parcialmente, a prima do seguro de responsabilidade civil de todos os administradores ou dalgún deles por danos ocasionados por actos ou omisións no exercicio do cargo, indicárase expresamente con indicación da contía da prima.

Tamén se deberá informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de administración, con indicación do tipo de xuro, das súas características esenciais e dos importes eventualmente devoltos, así como das obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Estes requirimentos serán aplicables igualmente cando os membros do órgano de administración sexan persoas xurídicas. Neste caso, ademais de informar dos anticipos e créditos concedidos á persoa xurídica administradora, esta última deberá informar nas súas contas anuais da concreta participación que corresponde á persoa física que a represente. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

7. As empresas que se organicen baixo a forma xurídica de sociedade de capital deberán informar das situacións de conflito de interese en que incorran os administradores ou as persoas vinculadas a eles, nos termos regulados no artigo 229 do texto refundido da Lei de sociedades de capital.»

Doce. Modifícase o número 1 e inclúese un novo número 7 no punto 24. Outra información do modelo normal de memoria incluído na epígrafe II. Modelos normais de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que quedan redactados da seguinte forma:

«1. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio, expresado por categorías.

A distribución por sexos ao termo do exercicio do persoal da sociedade, desagregado nun número suficiente de categorías e niveis, entre os cales figurarán o de altos directivos e o de conselleiros.

O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio con discapacidade maior ou igual ao trinta e tres por cento, con indicación das categorías a que pertencen.»

«7. A conclusión, a modificación ou a extinción anticipada de calquera contrato entre unha sociedade mercantil e calquera dos seus socios ou administradores ou persoa que actúe por conta deles, cando se trate dunha operación allea ao tráfico ordinario da sociedade ou que non se realice en condicións normais.»

Trece. Modifícase o contido do modelo de memoria abreviada incluído na epígrafe III. Modelos abreviados de contas anuais da terceira parte, Contas anuais, que queda redactado da seguinte forma:

«CONTIDO DA MEMORIA ABREVIADA

1. Actividade da empresa

Neste punto describiranse o obxecto social da empresa e a actividade ou actividades a que se dedique. En particular:

1. Domicilio e forma legal da empresa, así como o lugar onde desenvolva as actividades, se é diferente da sede social.

2. Unha descrición da natureza da explotación da empresa, así como das súas principais actividades.

3. No caso de pertencer a un grupo de sociedades nos termos previstos no artigo 42 do Código de comercio, incluso cando a sociedade dominante estea domiciliada fóra do territorio español, informárase sobre o nome e domicilio da sociedade dominante que formulase as contas consolidadas do grupo menor de empresas de que forme parte a sociedade en calidade de sociedade dependente.

4. Cando exista unha moeda funcional distinta do euro, porase claramente de manifesto esta circunstancia, con indicación dos criterios tidos en conta para a súa determinación.

2. Bases de presentación das contas anuais

1. Imaxe fiel:

a) A empresa deberá facer unha declaración explícita de que as contas anuais reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa así como, no caso de confeccionar o estado de fluxos de efectivo, a veracidade dos fluxos incorporados.

b) Razóns excepcionais polas cales, para mostrar a imaxe fiel, non se aplicaron disposicións legais en materia contable, con indicación da disposición legal non aplicada, e influencia cualitativa e cuantitativa para cada exercicio para o cal se presenta información de tal proceder sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados da empresa.

c) Informacións complementarias, con indicación da súa localización na memoria, que resulte necesario incluír cando a aplicación das disposicións legais non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel.

2. Principios contables non obrigatorios aplicados.

3. Aspectos críticos da valoración e estimación da incerteza:

a) Sen prexuízo do indicado en cada nota específica, neste punto informárase sobre os supostos clave acerca do futuro, así como doutros datos relevantes sobre a estimación da incerteza na data de peche do exercicio, sempre que leven asociado un risco importante que poida supor cambios significativos no valor dos activos ou pasivos no exercicio seguinte.

Respecto de tales activos e pasivos, incluírase información sobre a súa natureza e o seu valor contable na data de peche.

b) Indicaranse a natureza e o importe de calquera cambio nunha estimación contable que sexa significativo e que afecte o exercicio actual ou que se espera que poida afectar os exercicios futuros. Cando sexa impracticable realizar unha estimación do efecto en exercicios futuros, revelarase este feito.

c) Cando a dirección sexa consciente da existencia de incertezas importantes, relativas a eventos ou condicións que poidan suscitar dúbidas significativas sobre a posibilidade de que a empresa siga funcionando normalmente, revelaraas neste punto. No caso de que as contas anuais non se elaboren baixo o principio de empresa en funcionamento, tal feito será obxecto de revelación explícita, xunto coas hipóteses alternativas sobre as cales fosen elaboradas, así como as razóns polas cales a empresa non poida ser considerada como unha empresa en funcionamento.

4. Comparación da información. Sen prexuízo do indicado nos puntos seguintes respecto aos cambios en criterios contables e corrección de erros, neste punto incorporárase a seguinte información:

a) Razóns excepcionais que xustifican a modificación da estrutura do balance, da conta de perdas e ganancias e, en caso de confeccionarse, do estado de cambios no patrimonio neto e do estado de fluxos de efectivo do exercicio anterior.

b) Explicación das causas que impiden a comparación das contas anuais do exercicio coas do precedente.

c) Explicación da adaptación dos importes do exercicio precedente para facilitar a comparación e, en caso contrario, as razóns excepcionais que fixeron impracticable a reexpressión das cifras comparativas.

5. Elementos recollidos en varias partidas. Identificación dos elementos patrimoniais, co seu importe, que estean rexistrados en dúas ou máis partidas do balance, con indicación destas e do importe incluído en cada unha delas.

6. Cambios en criterios contables. Explicación detallada dos axustes por cambios en criterios contables realizados no exercicio, sinalándose as razóns polas cales o cambio permite unha información máis fiable e relevante.

Se a aplicación retroactiva é impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se aplicou o cambio no criterio contable.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

7. Corrección de erros. Explicación detallada dos axustes por corrección de erros realizados no exercicio, con indicación da natureza do erro.

Se a aplicación retroactiva é impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se corrixiu o erro.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

3. Normas de rexistro e valoración

Indicaranse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Inmovilizado intanxible; con indicación dos criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

2. Inmovilizado material; con indicación dos criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión destas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retiro, así como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola empresa para o seu inmovilizado.

Ademais, precisaranse os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

3. Sinalarase o criterio para cualificar os terreos e as construcións como investimentos inmobiliarios, especificando para estes os criterios sinalados no punto anterior.

Ademais, precisaranse os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

4. Permutas; con indicación do criterio seguido e a xustificación da súa aplicación, en particular as circunstancias que levaron a cualificar unha permuta de carácter comercial.

5. Activos financeiros e pasivos financeiros; indicaranse:

a) Os criterios empregados para a cualificación e valoración das diferentes categorías de activos financeiros e pasivos financeiros, así como para o recoñecemento de cambios de valor razoable; en particular, as razóns polas cales valores emitidos pola empresa que, de acordo co instrumento xurídico empregado, en principio deberían terse clasificado como instrumentos de patrimonio, foron contabilizados como pasivos financeiros.

b) A natureza dos activos financeiros e pasivos financeiros designados inicialmente como a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias, así como os criterios aplicados na dita designación e unha explicación de como a

empresa cumpriu cos requirimentos sinalados na norma de rexistro e valoración relativa a instrumentos financeiros.

c) Os criterios aplicados para determinar a existencia de evidencia obxectiva de deterioración, así como o rexistro da corrección de valor e a súa reversión e a baixa definitiva de activos financeiros deteriorados. En particular, destacaranse os criterios utilizados para calcular as correccións valorativas relativas aos debedores comerciais e outras contas a cobrar. Así mesmo, indicaranse os criterios contables aplicados aos activos financeiros cuxas condicións fosen renegociadas e que, doutro modo, estarían vencidos ou deteriorados.

d) Os criterios empregados para o rexistro da baixa de activos financeiros e pasivos financeiros.

e) Os investimentos en empresas do grupo, multigrupo e asociadas; informarase sobre o criterio seguido na valoración destes investimentos, así como o aplicado para rexistrar as correccións valorativas por deterioración.

f) Os criterios empregados na determinación dos ingresos ou gastos procedentes das distintas categorías de activos e pasivos financeiros: xuros, primas ou descontos, dividendos, etc.

g) Os instrumentos de patrimonio propio en poder da empresa; con indicación dos criterios de valoración e rexistro de empregados.

6. Existencias; indicaranse os criterios de valoración e, en particular, precisarase os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración e capitalización de gastos financeiros.

7. Transaccións en moeda estranxeira; indicaranse:

a) Criterios de valoración das transaccións en moeda estranxeira e criterios de imputación das diferenzas de cambio.

b) Cando se producise un cambio na moeda funcional, porase de manifesto, así como a razón do dito cambio.

c) Para os elementos contidos nas contas anuais que na actualidade ou na súa orixe fosen expresados en moeda estranxeira, indicárase o procedemento empregado para calcular o tipo de cambio a euros.

8. Impostos sobre beneficios; indicaranse os criterios utilizados para o rexistro e valoración de activos e pasivos por imposto diferido.

9. Ingresos e gastos; indicaranse os criterios xerais aplicados. En particular, en relación coas prestacións de servizos realizadas pola empresa, indicaranse os criterios utilizados para a determinación dos ingresos; en concreto, sinalaranse os métodos empregados para determinar a porcentaxe de realización na prestación de servizos e informarase en caso de que a súa aplicación fose impracticable.

10. Provisións e continxencias; indicárase o criterio de valoración, así como, de ser o caso, o tratamento das compensacións que se recibirán dun terceiro no momento de liquidar a obriga. En particular, en relación coas provisións deberá realizarse unha descrición xeral do método de estimación e cálculo de cada un dos riscos.

11. Criterios empregados para o rexistro dos gastos de persoal; en particular, o referido aos compromisos por pensións.

12. Subvencións, doazóns e legados; indicárase o criterio empregado para a súa clasificación e, de ser o caso, a súa imputación a resultados.

13. Combinacións de negocios; indicaranse os criterios de rexistro e valoración empregados.

14. Negocios conxuntos; indicaranse os criterios seguidos pola empresa para integrar nas súas contas anuais os saldos correspondentes ao negocio conxunto en que participe.

15. Criterios empregados nas transaccións entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intanxible e investimentos inmobiliarios

1. Análise do movemento durante o exercicio de cada unha destas epígrafes do balance e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e correccións valorativas por deterioración de valor acumuladas; con indicación do seguinte:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Saídas.
- d) Saldo final.

Especificárase a información relativa a investimentos inmobiliarios e, ademais, incluírase unha descrición destes.

De haber algunha epígrafe significativa, pola súa natureza ou polo seu importe, facilitarase a pertinente información adicional.

2. Arrendamentos financeiros e outras operacións de natureza similar sobre activos non correntes. En particular precisarase, de acordo coas condicións do contrato, o custo do ben en orixe, a duración do contrato, os anos transcorridos, as cotas satisfeitas en anos anteriores e no exercicio, as cotas pendentes e, de ser o caso, o valor da opción de compra.

5. Activos financeiros

1. Presentarase para cada clase de activos financeiros non correntes unha análise do movemento durante o exercicio e das contas correctoras de valor orixinadas polo risco de crédito.

2. Cando os activos financeiros se valorasen polo seu valor razoable, indicarase:

a) Se o valor razoable se determina, na súa totalidade ou en parte, tomando como referencia os prezos cotizados en mercados activos ou se estima utilizando modelos e técnicas de valoración. Neste último caso, sinaláranse os principais supostos en que se basean os citados modelos e técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financeiros, o valor razoable e as variacións no valor rexistradas, de ser o caso, na conta de perdas e ganancias, así como as consignadas directamente no patrimonio neto.

c) Con respecto aos instrumentos financeiros derivados, informarase sobre a natureza dos instrumentos e as condicións importantes que poidan afectar o importe, o calendario e a certeza dos futuros fluxos de efectivo.

d) Un cadro que reflicta os movementos do patrimonio no exercicio como consecuencia dos cambios de valor razoable dos instrumentos financeiros.

3. Empresas do grupo, multigrupo e asociadas.

Importe das correccións valorativas por deterioración rexistradas nas distintas participacións, diferenciando as recoñecidas no exercicio das acumuladas. Así mesmo informarase, de ser o caso, sobre as dotacións e reversións das correccións valorativas por deterioración cargadas e aboadas, respectivamente, contra a partida de patrimonio neto que recolla os axustes valorativos, nos termos indicados na norma de rexistro e valoración.

6. Pasivos financeiros

Revelarase información sobre:

a) O importe das débedas que venzan en cada un dos cinco anos seguintes ao peche do exercicio e do resto ata o seu último vencemento. Estas indicacións

figurarán separadamente para cada unha das epígrafes e partidas relativas a débedas, conforme o modelo de balance.

b) O importe das débedas con garantía real, con indicación da súa forma e natureza.

c) En relación cos préstamos pendentes de pagamento no peche do exercicio, informarase:

Dos detalles de calquera impagamento do principal ou dos xuros que se producisen durante o exercicio.

Do valor en libros na data de peche do exercicio daqueles préstamos en que se producise un incumprimento por impagamento e, de ser o caso,

Se o impagamento foi emendado ou se renegociaron as condicións do préstamo antes da data de formulación das contas anuais.

7. Fondos propios

Informarase sobre:

1. En caso de sociedades anónimas, importe do capital autorizado pola xunta de accionistas para que os administradores o poñan en circulación, con indicación do período a que se estende a autorización.

2. Número, valor nominal e prezo medio de adquisición das accións ou participacións propias en poder da sociedade ou dun terceiro que actúe por conta desta, especificando o seu destino final previsto.

8. Situación fiscal

Informarase sobre:

1. O gasto por imposto sobre beneficios corrente.

2. Calquera outra información cuxa publicación veña exixida pola norma tributaria.

9. Operacións con partes vinculadas

1. Para os efectos da información que se debe incluír neste punto, consideraranse unicamente as operacións realizadas con:

a) Entidade dominante.

b) Empresas dependentes.

c) Negocios conxuntos en que a empresa sexa un dos partícipes.

d) Empresas asociadas.

e) Empresas con control conxunto ou influencia significativa sobre a empresa.

f) Membros dos órganos de administración e persoal clave da dirección da empresa.

2. A empresa facilitará información suficiente para comprender as operacións con partes vinculadas que efectuase e os efectos destas sobre os seus estados financeiros, incluíndo separadamente para cada unha das citadas categorías, entre outros, os seguintes aspectos:

a) Identificación das persoas ou empresas coas cales se realizaron as operacións vinculadas, expresando a natureza da relación con cada parte implicada.

b) Detalle da operación e a súa cuantificación, informando dos criterios ou métodos seguidos para determinar o seu valor.

c) Beneficio ou perda que a operación orixinase na empresa e descrición das funcións e dos riscos asumidos por cada parte vinculada respecto da operación.

d) Importe dos saldos pendentes, tanto activos como pasivos, os seus prazos e condicións, natureza da contraprestación establecida para a súa liquidación, agrupando os activos e pasivos nas epígrafes que aparecen no balance da empresa, e garantías outorgadas ou recibidas.

e) Correccións valorativas por débedas de dubidoso cobramento ou incobrables relacionadas cos saldos pendentes anteriores.

3. A información anterior poderá presentarse de forma agregada cando se refira a partidas de natureza similar. En todo caso, facilitarase información de carácter individualizado sobre as operacións vinculadas que sexan significativas pola súa contía ou relevantes para unha adecuada comprensión das contas anuais, así como dos compromisos financeiros con empresas vinculadas.

4. Non será necesario informar no caso de operacións que, pertencendo ao tráfico ordinario da empresa, se efectúen en condicións normais de mercado, sexan de escasa importancia cuantitativa e carezan de relevancia para expresar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa.

5. Deberase informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de administración, con indicación do tipo de xuro, das súas características esenciais e dos importes eventualmente devoltos ou aos cales se renunciase, así como das obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Estes requirimentos serán aplicables igualmente cando os membros do órgano de administración sexan persoas xurídicas. Neste caso, ademais de informar dos anticipos e créditos concedidos á persoa xurídica administradora, esta última deberá informar nas súas contas anuais da concreta participación que corresponde á persoa física que a represente. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

10. Outra información

Incluirase información sobre:

1. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio.
2. A natureza e o propósito de negocio dos acordos da empresa que non figuren en balance e sobre os cales non se incorporase información noutra nota da memoria, sempre que esta información sexa significativa e de axuda para a determinación da posición financeira da empresa.
3. O importe e a natureza de determinadas partidas de ingresos ou de gastos cuxa contía ou incidencia sexan excepcionais. En particular, informarase das subvencións, doazóns ou legados recibidos, con indicación para as primeiras do ente público que as concede, precisando se a outorgante destas é a Administración local, autonómica, estatal ou internacional.
4. O importe global dos compromisos financeiros, garantías ou contingencias que non figuren no balance, con indicación da natureza e da forma das garantías reais proporcionadas; os compromisos existentes en materia de pensións deberán consignarse por separado.
5. A natureza e as consecuencias financeiras das circunstancias de importancia relativa significativa que se produzan tras a data de peche de balance e que non se reflectan na conta de perdas e ganancias ou no balance, e o efecto financeiro de tales circunstancias.
6. Calquera outra información que, ao xuízo dos responsables de elaborar as contas anuais, fose preciso proporcionar para que estas, no seu conxunto, poidan mostrar a imaxe fiel do patrimonio, dos resultados e da situación financeira da empresa, así como calquera outra información que a empresa considere oportuno subministrar de forma voluntaria.»

Catorce. Modifícase o cadro de contas do subgrupo 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DO INMOBILIZADO incluído na cuarta parte, Cadro de contas, da seguinte maneira:

Incorpórase a conta 2804. Amortización acumulada de fondo de comercio.

Artigo segundo. *Modificación do Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas e os criterios contables específicos para as microempresas.*

Un. Modifícanse os puntos 1 e 2 do artigo 2. Ámbito de aplicación do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que quedan redactados da seguinte forma:

«1. Poderán aplicar este plan xeral de contabilidade de pemes todas as empresas, calquera que sexa a súa forma xurídica, individual ou societaria, que durante dous exercicios consecutivos reúnan, na data de peche de cada un deles, ao menos dúas das circunstancias seguintes:

- a) Que o total das partidas do activo non supere os catro millóns de euros.
- b) Que o importe neto da súa cifra anual de negocios non supere os oito millóns de euros.
- c) Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cincuenta.

As empresas perderán a facultade de aplicar o Plan xeral de contabilidade de pemes se deixan de reunir, durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, dúas das circunstancias a que se refire o parágrafo anterior.

No exercicio social da súa constitución, as empresas poderán aplicar este plan xeral de contabilidade de pemes se reúnen, no momento do peche do dito exercicio, ao menos dúas das tres circunstancias expresadas neste punto.

Se a empresa forma parte dun grupo de empresas nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 11.^a Empresas de grupo, multigrupo e asociadas contida na terceira parte do Plan xeral de contabilidade de pemes, para a cuantificación dos importes terase en conta a suma do activo, do importe neto da cifra de negocios e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo, tendo en conta as eliminacións e incorporacións reguladas nas normas de consolidación aprobadas en desenvolvemento dos principios contidos no Código de comercio.

As magnitudes contables a que se refire este punto serán as que deriven das normas contables que resultasen de aplicación no último exercicio e, en ausencia deste, as do Plan xeral de contabilidade de pemes.

O rexistro das operacións debe condicionarse ao previsible cumprimento dos citados requisitos.

2. En ningún caso poderán aplicar este plan xeral de contabilidade de pemes as empresas que se encontren nalgunha das seguintes circunstancias:

- a) Que cumpran a definición de entidade de interese público regulada no artigo 3.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas.
- b) Que formen parte dun grupo de sociedades que formule ou debería ter formulado contas anuais consolidadas.
- c) Que a súa moeda funcional sexa distinta do euro.
- d) Que se trate de entidades financeiras que capten fondos do público asumindo obrigacións respecto a eles e as entidades que asuman a xestión das anteriores.»

Dous. Modifícase o primeiro parágrafo do ordinal 1.º Contas anuais. Imaxe fiel da primeira parte, Marco conceptual da contabilidade do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que queda redactado da seguinte forma:

«1.º Contas anuais. Imaxe fiel.

As contas anuais das pequenas e medianas empresas comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias e a memoria. Estes documentos forman unha unidade. Sen prexuízo do anterior, estas empresas poderán incorporar nas súas contas anuais un estado de cambios no patrimonio neto e un estado de fluxos de efectivo que se elaborará de acordo co establecido no Plan xeral de contabilidade.»

Tres. Modifícase o punto 2 da norma de rexistro e valoración 5.ª Inmovilizado intanxible da segunda parte, Normas de rexistro e valoración para pequenas e medianas empresas do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que queda redactado da seguinte forma:

«2. Valoración posterior.

Os inmovilizados intanxibles son activos de vida útil definida e, polo tanto, deberán ser obxecto de amortización sistemática no período durante o cal se prevé, razoablemente, que os beneficios económicos inherentes ao activo produzan rendementos para a empresa.

Cando a vida útil destes activos non se poida estimar de maneira fiable, amortizaranse nun prazo de dez anos, sen prexuízo dos prazos establecidos nas normas particulares sobre o inmovilizado intanxible.

En todo caso, ao menos anualmente, deberá analizarse se existen indicios de deterioración de valor para, de ser o caso, comprobar a súa eventual deterioración.»

Catro. Modifícase a norma 1.ª da epígrafe I. Normas de elaboración das contas anuais da terceira parte, contas anuais do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que queda redactada da seguinte forma:

«1.ª Documentos que integran as contas anuais. As contas anuais das pequenas e medianas empresas comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias e a memoria. Estes documentos forman unha unidade e deben ser redactados de conformidade co previsto no Código de comercio e no texto refundido da Lei de sociedades de capital e neste plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas; en particular, sobre a base do Marco conceptual da contabilidade e coa finalidade de mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa.

Sen prexuízo do anterior, estas empresas poderán incorporar nas súas contas anuais un estado de cambios no patrimonio neto e un estado de fluxos de efectivo que se elaborará e presentará de acordo co establecido no Plan xeral de contabilidade.»

Cinco. Modifícase o número 2 da norma 3.ª da epígrafe I. Normas de elaboración das contas anuais da terceira parte, contas anuais, do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que queda redactado da seguinte forma:

«2. Cando o contido da memoria que se inclúe nesta terceira parte do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa, subministraranse as informacións complementarias precisas para alcanzar ese resultado.»

Seis. Modifícase o contido do modelo de memoria incluído na epígrafe II. Modelos de contas anuais de pequenas e medianas empresas da terceira parte, Contas anuais, do

Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, que queda redactado da seguinte forma:

«CONTIDO DA MEMORIA DE PEMES

1. Actividade da empresa

Neste punto describíranse o obxecto social da empresa, a actividade ou actividades a que se dedique e a súa identificación no Rexistro Mercantil.

2. Bases de presentación das contas anuais

1. Imaxe fiel:

a) A empresa deberá facer unha declaración explícita de que as contas anuais reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa así como, no caso de confeccionar o estado de fluxos de efectivo, a veracidade dos fluxos incorporados.

b) Razóns excepcionais polas cales, para mostrar a imaxe fiel, non se aplicaron disposicións legais en materia contable con indicación da disposición legal non aplicada e da influencia cualitativa e cuantitativa para cada exercicio para o cal se presenta información de tal proceder sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados da empresa.

c) Informacións complementarias, con indicación da súa localización na memoria, que resulte necesario incluír cando a aplicación das disposicións legais non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel.

2. Principios contables non obrigatorios aplicados.

3. Aspectos críticos da valoración e estimación da incerteza:

a) Indicaranse a natureza e o importe de calquera cambio nunha estimación contable que sexa significativo e que afecte o exercicio actual ou que se espera que poida afectar os exercicios futuros. Cando sexa impracticable realizar unha estimación do efecto en exercicios futuros, revelarase este feito.

b) Cando a dirección sexa consciente da existencia de incertezas importantes, relativas a eventos ou condicións que poidan suscitar dúbidas significativas sobre a posibilidade de que a empresa siga funcionando normalmente, revelaraas neste punto. No caso de que as contas anuais non se elaboren baixo o principio de empresa en funcionamento, tal feito será obxecto de revelación explícita, xunto coas hipóteses alternativas sobre as cales fosen elaboradas, así como as razóns polas cales a empresa non poida ser considerada como unha empresa en funcionamento.

4. Comparación da información. Sen prexuízo do indicado nos puntos seguintes respecto aos cambios en criterios contables e corrección de erros, neste punto incorporárase a seguinte información:

a) Razóns excepcionais que xustifican a modificación da estrutura do balance, da conta de perdas e ganancias e, en caso de confeccionarse, do estado de cambios no patrimonio neto e do estado de fluxos de efectivo do exercicio anterior.

b) Explicación das causas que impiden a comparación das contas anuais do exercicio coas do precedente.

c) Explicación da adaptación dos importes do exercicio precedente para facilitar a comparación e, en caso contrario, as razóns excepcionais que fixeron impracticable a reexpresión das cifras comparativas.

5. Elementos recollidos en varias partidas. Identificación dos elementos patrimoniais, co seu importe, que estean rexistrados en dúas ou máis partidas do balance, con indicación destas e do importe incluído en cada unha delas.

6. Cambios en criterios contables. Explicación detallada dos axustes por cambios en criterios contables realizados no exercicio, sinalándose as razóns polas cales o cambio permite unha información máis fiable e relevante.

Se a aplicación retroactiva é impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se aplicou o cambio no criterio contable.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

7. Corrección de erros. Explicación detallada dos axustes por corrección de erros realizados no exercicio, indicándose a natureza do erro.

Se a aplicación retroactiva é impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se corrixiu o erro.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

3. Normas de rexistro e valoración

Indicaranse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Inmovilizado intanxible; indicaranse os criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

2. Inmovilizado material; indicaranse os criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión destas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retiro, así como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola empresa para o seu inmovilizado.

Ademais, precisaranse os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

3. Sinalarase o criterio para cualificar os terreos e as construcións como investimentos inmobiliarios, especificando para estes os criterios sinalados no punto anterior.

Ademais, precisaranse os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

4. Permutas; indicaranse o criterio seguido e a xustificación da súa aplicación, en particular as circunstancias que levaron a cualificar unha permuta de carácter comercial.

5. Activos financeiros e pasivos financeiros; indicaranse:

a) Os criterios empregados para a cualificación e valoración das diferentes categorías de activos financeiros e pasivos financeiros, así como para o recoñecemento de cambios de valor razoable; en particular, as razóns polas cales os valores emitidos pola empresa que, de acordo co instrumento xurídico empregado, en principio deberían terse clasificado como instrumentos de patrimonio, foron contabilizados como pasivos financeiros.

b) Os criterios aplicados para determinar a existencia de evidencia obxectiva de deterioración, así como o rexistro da corrección de valor e a súa reversión e a baixa definitiva de activos financeiros deteriorados. En particular, destacaranse os criterios utilizados para calcular as correccións valorativas relativas aos debedores comerciais e outras contas a cobrar. Así mesmo, indicaranse os criterios contables aplicados aos activos financeiros cuxas condicións fosen renegociadas e que, doutro modo, estarían vencidos ou deteriorados.

c) Os criterios empregados para o rexistro da baixa de activos financeiros e pasivos financeiros.

d) Os investimentos en empresas do grupo, multigrupo e asociadas; informarase sobre o criterio seguido na valoración destes investimentos, así como o aplicado para rexistrar as correccións valorativas por deterioración.

e) Os criterios empregados na determinación dos ingresos ou gastos procedentes das distintas categorías de activos e pasivos financeiros: xuros, primas ou descontos, dividendos, etc.

6. Instrumentos de patrimonio propio en poder da empresa; indicaranse os criterios de valoración e rexistro de empregados.

7. Existencias; indicaranse os criterios de valoración e, en particular, precisarase os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración e capitalización de gastos financeiros.

8. Transaccións en moeda estranxeira; indicaranse os criterios de valoración das transaccións en moeda estranxeira e os criterios de imputación das diferenzas de cambio.

9. Impostos sobre beneficios; indicaranse os criterios utilizados para o rexistro e valoración de activos e pasivos por imposto diferido.

10. Ingresos e gastos; indicaranse os criterios xerais aplicados. En particular, en relación coas prestacións de servizos realizadas pola empresa indicaranse os criterios utilizados para a determinación dos ingresos; en concreto, sinalaranse os métodos empregados para determinar a porcentaxe de realización na prestación de servizos e informarase en caso de que a súa aplicación fose impracticable.

11. Provisións e contingencias; indicárase o criterio de valoración, así como, de ser o caso, o tratamento das compensacións que se recibirán dun terceiro no momento de liquidar a obriga. En particular, en relación coas provisións deberá realizarse unha descrición xeral do método de estimación e cálculo de cada un dos riscos.

12. Subvencións, doazóns e legados; indicárase o criterio empregado para a súa clasificación e, de ser o caso, da súa imputación a resultados.

13. Negocios conxuntos; indicaranse os criterios seguidos pola empresa para integrar nas súas contas anuais os saldos correspondentes ao negocio conxunto en que participe.

14. Criterios empregados en transaccións entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intanxible e investimentos inmobiliarios

1. Análise do movemento durante o exercicio de cada unha destas epígrafes do balance e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e correccións valorativas por deterioración de valor acumuladas; indicárase o seguinte:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Saídas.
- d) Saldo final.

Especificárase a información relativa a investimentos inmobiliarios e, ademais, incluírase unha descrición destes.

Se hai algunha epígrafe significativa pola súa natureza ou polo seu importe, facilitarase a pertinente información adicional.

2. Arrendamentos financeiros e outras operacións de natureza similar sobre activos non correntes. En particular, precisarase de acordo coas condicións do contrato, custo do ben en orixe, duración do contrato, anos transcorridos, cotas satisfeitas en anos anteriores e no exercicio, cotas pendentes e, de ser o caso, valor da opción de compra.

5. Activos financeiros

1. Presentarase para cada clase de activos financeiros non correntes unha análise do movemento durante o exercicio e das contas correctoras de valor orixinadas por risco de crédito.

2. Cando os activos financeiros se valorasen polo seu valor razoable, indicárase:

a) Se o valor razoable se determina, na súa totalidade ou en parte, tomando como referencia os prezos cotizados en mercados activos ou se estiman utilizando modelos e técnicas de valoración. Neste último caso, sinaláranse os principais supostos en que se basean os citados modelos e técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financeiros, o valor razoable e as variacións no valor rexistradas na conta de perdas e ganancias.

c) Con respecto aos instrumentos financeiros derivados, informarase sobre a natureza dos instrumentos e as condicións importantes que poidan afectar o importe, o calendario e a certeza dos futuros fluxos de efectivo.

3. Empresas do grupo, multigrupo e asociadas. Importe das correccións valorativas por deterioración rexistradas nas distintas participacións, diferenciando as recoñecidas no exercicio das acumuladas.

6. Pasivos financeiros

Revelarase información sobre:

a) O importe das débedas que venzan en cada un dos cinco anos seguintes ao peche do exercicio e do resto ata o seu último vencemento. Estas indicacións figurarán separadamente para cada unha das epígrafes e partidas relativas a débedas, conforme o modelo de balance.

b) O importe das débedas con garantía real, con indicación da súa forma e natureza.

c) En relación cos préstamos pendentes de pagamento no peche do exercicio, informarase:

Dos detalles de calquera impagamento do principal ou xuros que se producise durante o exercicio.

Do valor en libros na data de peche do exercicio daqueles préstamos en que se producise un incumprimento por falta de pagamento, e

Se o impagamento foi emendado ou se renegociaron as condicións do préstamo, antes da data de formulación das contas anuais.

7. Fondos propios

Informarase sobre:

1. En caso de sociedades anónimas, importe do capital autorizado pola xunta de accionistas para que os administradores o poñan en circulación, con indicación do período a que se estende a autorización.

2. Número, valor nominal e prezo medio de adquisición das accións ou participacións propias en poder da sociedade ou dun terceiro que actúe por conta desta, especificando o seu destino final previsto.

8. Situación fiscal

Informarase sobre:

1. O gasto por imposto sobre beneficios corrente.

2. Calquera outra información cuxa publicación veña exixida pola norma tributaria.

9. Operacións con partes vinculadas

1. Para os efectos da información que se debe incluír neste punto, consideraranse unicamente as operacións realizadas con:

- a) Entidade dominante.
- b) Empresas dependentes.
- c) Negocios conxuntos en que a empresa sexa un dos partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conxunto ou influencia significativa sobre a empresa.
- f) Membros dos órganos de administración e persoal clave da dirección da empresa.

2. A empresa facilitará información suficiente para comprender as operacións con partes vinculadas que efectuase e os efectos destas sobre os seus estados financeiros, incluíndo separadamente para cada unha das citadas categorías, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) Identificación das persoas ou empresas coas cales se realizaron as operacións vinculadas, expresando a natureza da relación con cada parte implicada.
- b) Detalle da operación e a súa cuantificación, informando dos criterios ou métodos seguidos para determinar o seu valor.
- c) Beneficio ou perda que a operación orixinase na empresa e descrición das funcións e riscos asumidos por cada parte vinculada respecto da operación.
- d) Importe dos saldos pendentes, tanto activos como pasivos, os seus prazos e condicións, a natureza da contraprestación establecida para a súa liquidación, agrupando os activos e pasivos nas epígrafes que aparecen no balance da empresa e garantías outorgadas ou recibidas.
- e) Correccións valorativas por débedas de dubidoso cobramento ou incobrables relacionadas cos saldos pendentes anteriores.

3. A información anterior poderase presentar de forma agregada cando se refira a partidas de natureza similar. En todo caso, facilitarase información de carácter individualizado sobre as operacións vinculadas que sexan significativas pola súa contía ou relevantes para unha adecuada comprensión das contas anuais, así como dos compromisos financeiros con empresas vinculadas.

4. Non será necesario informar no caso de operacións que, pertencendo ao tráfico ordinario da empresa, se efectúen en condicións normais de mercado, sexan de escasa importancia cuantitativa e carezan de relevancia para expresar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa.

5. Deberase informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros do órgano de administración, con indicación do tipo de xuro, das súas características esenciais e os importes eventualmente devoltos ou aos cales se renunciase, así como as obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Estes requirimentos serán aplicables igualmente cando os membros do órgano de administración sexan persoas xurídicas. Neste caso, ademais de informar dos anticipos e créditos concedidos á persoa xurídica administradora, esta última deberá informar nas súas contas anuais da concreta participación que corresponde á persoa física que a represente. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de administración.

10. Outra información

Incluirase información sobre:

1. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio.
2. A natureza e o propósito de negocio dos acordos da empresa que non figuren en balance e sobre os cales non se incorporase información noutra nota da memoria, sempre que esta información sexa significativa e de axuda para a determinación da posición financeira da empresa.
3. O importe e a natureza de determinadas partidas de ingresos ou de gastos cuxa contía ou incidencia sexan excepcionais. En particular, informarse das subvencións, doazóns ou legados recibidos, con indicación para as primeiras do ente público que as concede, precisando se a outorgante destas é a Administración local, autonómica, estatal ou internacional.
4. O importe global dos compromisos financeiros, garantías ou contingencias que non figuren no balance, con indicación da natureza e da forma das garantías reais proporcionadas; os compromisos existentes en materia de pensións deberán consignarse por separado.
5. A natureza e as consecuencias financeiras das circunstancias de importancia relativa significativa que se produzan tras a data de peche de balance e que non se reflectan na conta de perdas e ganancias ou no balance, e o efecto financeiro de tales circunstancias.
6. Calquera outra información que a xuízo dos responsables de elaborar as contas anuais sexa preciso proporcionar para que estas, no seu conxunto, poidan mostrar a imaxe fiel do patrimonio, dos resultados e da situación financeira da empresa, así como calquera outra información que a empresa considere oportuno subministrar de forma voluntaria.»

Artigo terceiro. *Modificación do Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, polo que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas e se modifica o Plan xeral de contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.*

As normas para a formulación de contas anuais consolidadas quedan modificadas como segue:

Un. Modifícase o artigo 7.1, que queda redactado da seguinte forma:

«Artigo 7. *Dispensa da obrigación de consolidar.*

1. Malia o disposto no artigo anterior, as sociedades nel mencionadas non estarán obrigadas a efectuar a consolidación nos casos seguintes:

a) Cando o conxunto do grupo ou subgrupo non supere as dimensións sinaladas no artigo 8 destas normas, salvo que algunha das sociedades do grupo teña a consideración de entidade de interese público segundo a definición establecida no artigo 3.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas.

b) Cando a sociedade obrigada a consolidar sometida á lexislación española sexa, pola súa vez, dependente doutra que se rexa pola dita lexislación ou pola doutro Estado membro da Unión Europea e se cumpra o disposto no artigo 9 destas normas, salvo que a sociedade dispensada emitise valores admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera Estado membro da Unión Europea.

c) Cando a sociedade obrigada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependentes que non posúan un interese significativo, individual e en conxunto, para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das sociedades do grupo.

d) Cando todas as sociedades filiais poidan quedar excluídas da aplicación do método de integración global de acordo co indicado no artigo 10.2.»

Dous. Modifícase o artigo 10.2, que queda redactado da seguinte forma:

«2. O método de integración global aplicaráselles ás sociedades dependentes, salvo nos casos enumerados a continuación:

a) Nos supostos extremadamente raros en que a información necesaria para elaborar os estados financeiros consolidados non se poida obter sen incorrer en gastos desproporcionados ou demoras excesivas.

b) Cando a tenza das accións ou participacións da sociedade teña exclusivamente por obxectivo a súa cesión posterior, de acordo co indicado no artigo 14, punto 4.

c) Cando restricións severas e duradeiras obstaculicen substancialmente o exercicio do control da matriz sobre esta dependente.»

Tres. Modifícase o artigo 26.5, que queda redactado da seguinte forma:

«5. Con posterioridade ao recoñecemento inicial, o fondo de comercio valorarase polo seu prezo de adquisición menos a amortización acumulada e, de ser o caso, o importe acumulado das correccións valorativas por deterioración recoñecidas de acordo cos criterios incluídos na norma de rexistro e valoración 6.^a Normas particulares sobre o inmovilizado intanxible do Plan xeral de contabilidade, considerando as seguintes regras.

Para os efectos de comprobar a deterioración das unidades xeradoras de efectivo en que participen socios externos, axustarase teoricamente o importe en libros desa unidade antes de ser comparado co seu importe recuperable. Este axuste realizarase engadindo ao importe en libros do fondo de comercio asignado á unidade o fondo de comercio atribuíble aos socios externos no momento da toma de control, menos a correspondente amortización acumulada desde esa data.

O importe en libros teoricamente axustado da unidade xeradora de efectivo compararase co seu importe recuperable para determinar se esa unidade se deteriorou. Se así for, a entidade distribuirá a perda por deterioración do valor de acordo co disposto no Plan xeral de contabilidade e, en primeiro lugar, reducirá o importe en libros do fondo de comercio asignado á unidade.

Non obstante, debido a que o fondo de comercio se recoñece só ata o límite da participación da dominante na data de adquisición, calquera perda por deterioración do valor relacionada co fondo de comercio se repartirá entre a asignada á dominante e a asignada aos socios externos; pero só a primeira se recoñecerá como unha perda por deterioración do valor do fondo de comercio.

Se a perda por deterioración da unidade xeradora de efectivo é superior ao importe do fondo de comercio, incluído o teoricamente axustado, a diferenza asignarase ao resto de activos dela, segundo o disposto na norma de rexistro e valoración 2.^a Inmovilizado material 2.2 Deterioración de valor do Plan xeral de contabilidade.

De ser o caso, a perda por deterioración, así calculada, deberá imputarse ás sociedades do grupo e aos socios externos, considerando o disposto no punto 1, letra d), do artigo 29 respecto ao fondo de comercio atribuído a estes últimos.»

Catro. Modifícase o artigo 55.2, que queda redactado da seguinte forma:

«2. O maior valor, de ser o caso, atribuído á participación como consecuencia dos axustes previstos no artigo 25, e o importe do fondo de comercio implícito, deberán reducirse en exercicios posteriores, con cargo aos resultados consolidados ou a outra partida de patrimonio neto que corresponda, a medida que se deprecien, causen baixa ou se alleen a terceiros os correspondentes elementos patrimoniais.

Do mesmo modo, procederá o cargo a resultados consolidados cando se produzan perdas por deterioración do valor previamente recoñecido de elementos patrimoniais da sociedade participada, co límite da plusvalía asignada a eles na data da primeira posta en equivalencia.»

Cinco. Modifícase o último parágrafo do artigo 70.2, que queda redactado da seguinte forma:

«A consolidación de sociedades con moeda funcional distinta á da tributación será realizada tendo en conta as diferenzas que xorden pola variación do tipo de cambio. Estas diferenzas orixinaranse porque o valor contable dos activos e pasivos non monetarios estea contabilizado ao tipo de cambio histórico, mentres que a súa base fiscal se referirá ao tipo de cambio de peche. O efecto impositivo destas diferenzas deberá ser incorporado mediante axustes de homoxeneización no caso de que non fose recollido nas contas anuais individuais.»

Seis. Modifícase o artigo 72.4, que queda redactado da seguinte forma:

«4. As diferenzas temporarias reguladas neste artigo non se recoñecerán nos seguintes supostos:

- a) No caso de diferenzas impoñibles, se a investidora pode controlar o momento da reversión da diferenza e ademais é probable que tal diferenza non reverta nun futuro previsible.
- b) No caso de diferenzas deducibles, se se espera que tal diferenza non reverta nun futuro previsible ou non sexa probable que a empresa dispoña de ganancias fiscais futuras en contía suficiente.»

Sete. Modifícase o número 4 do punto 4. Normas de rexistro e valoración do modelo de memoria consolidada incluído no anexo, que queda redactado da seguinte forma:

«4. Inmovilizado intanxible; indicaranse os criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

En particular, deberá indicarse de forma detallada o criterio empregado no cálculo e na deterioración do fondo de comercio contabilizado nas contas anuais individuais das sociedades incluídas na consolidación, así como no resto de inmovilizados intanxibles.»

Oito. Modifícanse os números 2 e 3 do punto 6.1 Fondo de comercio de consolidación, do modelo de memoria consolidada incluído no anexo, que quedan redactados da seguinte forma:

«2. A empresa realizará unha conciliación entre o importe en libros do fondo de comercio ao principio e ao final do exercicio, e mostrará por separado:

- a) O seu importe bruto, o importe das amortizacións acumuladas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao principio do exercicio.
- b) O fondo de comercio adicional recoñecido durante o período, diferenciando o fondo de comercio incluído nun grupo alleable de elementos que se clasificase como mantido para a venda, de acordo coas normas de rexistro e valoración. Así mesmo, informarase sobre o fondo de comercio dado de baixa durante o período sen que fose incluído previamente en ningún grupo alleable de elementos clasificado como mantido para a venda.
- c) Os axustes que procedan do recoñecemento posterior de activos por imposto diferido efectuado durante o período provisional de valoración.
- d) A amortización do exercicio e, de ser o caso, as correccións valorativas por deterioración recoñecidas durante o exercicio. En particular, informarase sobre as

estimacións realizadas para determinar a vida útil do fondo de comercio e o método de amortización empregado.

e) Calquera outro cambio no importe en libros durante o exercicio.

f) O importe bruto do fondo de comercio, o importe das amortizacións acumuladas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao final do exercicio.

3. Descrición dos factores que contribúen ao rexistro do fondo de comercio. Tamén se xustificará e indicará o importe do fondo de comercio e doutros inmovilizados intanxibles, atribuídos a cada unidade xeradora de efectivo.»

Nove. Modifícase a letra o) do número 2 do punto 14. Inmovilizado intanxible do modelo de memoria consolidada incluído no anexo, que queda redactada da seguinte forma:

«o) Detallaranse os inmovilizados cuxa vida útil non se pode determinar con fiabilidade, sinalando o seu importe, a natureza e as circunstancias que provocan a falta de fiabilidade na estimación da dita vida útil.»

Dez. Modifícase o número 7 do punto 28. Operacións con partes vinculadas do modelo de memoria consolidada incluído no anexo, que queda redactado da seguinte forma:

«7. Para as empresas que se organicen baixo a forma xurídica de sociedade de capital deberase informar das situacións de conflito de interese en que incorran os administradores da sociedade dominante ou as persoas vinculadas a eles, nos termos regulados no artigo 229 do texto refundido da Lei de sociedades de capital.»

Artigo cuarto. *Modificación do Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e o modelo de plan de actuación das entidades sen fins lucrativos.*

Un. Modifícase o punto 1 do artigo 6. Ámbito de aplicación das normas de rexistro e valoración do Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas (pemes), que queda redactado da seguinte forma:

«1. Poderán aplicar o Plan xeral de contabilidade de pemes todas as entidades sen fins lucrativos, calquera que sexa a súa forma xurídica, que durante dous exercicios consecutivos reúnan, na data de peche de cada un deles, ao menos dúas das circunstancias seguintes:

a) Que o total das partidas do activo non supere os catro millóns de euros.

b) Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os oito millóns de euros. Para estes efectos, entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, de ser o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

c) Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cincuenta.

As entidades perderán a facultade de aplicar o Plan xeral de contabilidade de pemes se deixan de reunir, durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, dúas das circunstancias a que se refire o parágrafo anterior.

No exercicio económico da súa constitución, as entidades poderán aplicar o Plan xeral de contabilidade de pemes se reúnen, no peche do dito exercicio, ao menos dúas das tres circunstancias expresadas neste punto.

Se a entidade forma parte dun grupo de entidades nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 11.^a Entidades do grupo, multigrupo e asociadas contida na terceira parte das normas de adaptación incluídas no anexo I,

os citados límites deberán aplicarse á suma do activo, do importe neto do seu volume anual de ingresos e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo, tendo en conta as eliminacións e incorporacións reguladas nas normas de consolidación aprobadas en desenvolvemento dos principios contidos no Código de comercio.

As magnitudes contables a que se refire este punto serán as que deriven das normas contables que resultasen de aplicación no último exercicio e, en ausencia deste, as do Plan xeral de contabilidade de pemes.

O rexistro das operacións debe condicionarse ao previsible cumprimento dos citados requisitos.»

Dous. Modifícase o punto 2 da norma 3.^a da epígrafe I. Normas de elaboración das contas anuais da terceira parte, Contas anuais, das normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, que queda redactado da seguinte forma:

«3.^a Estructura das contas anuais

2. As entidades sen fins lucrativos poderán utilizar os modelos de contas anuais abreviados nos seguintes casos:

a) Balance e memoria abreviados: as entidades en que, na data de peche do exercicio, concorran, ao menos, dúas das circunstancias seguintes:

Que o total das partidas do activo non supere os catro millóns de euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os oito millóns de euros. Para estes efectos, entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, de ser o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 50.

b) Conta de resultados abreviada: as entidades en que na data de peche do exercicio concorran, ao menos, dúas das circunstancias seguintes:

Que o total das partidas do activo non supere os once millóns catrocentos mil euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os vinte e dous millóns oitocentos mil euros. Para estes efectos, entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, de ser o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 250.

Cando unha entidade, na data de peche do exercicio, pase a cumprir dúas das circunstancias antes indicadas ou ben deixe de cumprilas, tal situación unicamente producirá efectos en canto ao sinalado neste punto se se repite durante dous exercicios consecutivos.

Se a entidade forma parte dun grupo de empresas nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 11.^a Entidades do grupo, multigrupo e asociadas contida nesta terceira parte, para a cuantificación dos importes terase en conta a suma do activo, do importe neto do volume anual de ingresos e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo, tendo en conta as eliminacións e incorporacións reguladas nas normas de consolidación aprobadas en desenvolvemento dos principios contidos no Código de comercio.»

Tres. Modifícase o número 1 do punto 4. Normas de rexistro e valoración da memoria simplificada incluída no anexo I das normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, que queda redactado da seguinte forma:

«1. Inmovilizado intanxible; indícanse os criterios para determinar a natureza dos activos non xeradores de fluxos de efectivo, os utilizados para a capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración, así como para a cesión destes activos.»

Catro. Modifícase o número 1 do punto 5. Inmovilizado material, intanxible e investimentos inmobiliarios da memoria simplificada incluída no anexo I das normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, que queda redactado da seguinte forma:

«1. Detallaranse o prazo e o método de amortización dos inmovilizados intanxibles.

Tamén se especificará a información relativa a investimentos inmobiliarios e, ademais, incluírase unha descrición destes.

De haber algunha epígrafe significativa pola súa natureza ou polo seu importe, facilitarase a pertinente información adicional. En particular, informarase das restricións á disposición que existan en relación con estes bens e dereitos.

Informarase sobre os inmoables cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións.»

Disposición adicional primeira. *Dereitos de emisión de gases con efecto invernadoiro.*

Ao inicio do primeiro exercicio en que resulte de aplicación este real decreto, o valor en libros dos dereitos de emisión de gases con efecto invernadoiro contabilizado como inmovilizado intanxible reclasificarase ás existencias.

No caso de que a empresa estime consumir parte destes dereitos nun prazo superior ao ano, a partida «2. Materias primas e outros aprovisionamentos» da epígrafe B.II do activo do balance desagregarase para recoller separadamente as que se estime consumir antes e despois dese prazo.

Disposición adicional segunda. *Aplicación do real decreto aos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2016.*

1. Este real decreto será de aplicación para os exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2016.

2. As contas anuais individuais e consolidadas correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2016 presentaranse incluíndo información comparativa axustada aos seguintes criterios:

a) A amortización do fondo de comercio e dos elementos do inmovilizado que se cualificasen como intanxibles de vida útil indefinida só producirá efectos na información comparativa se a entidade opta por seguir o criterio recollido na disposición transitoria única, punto 2. Sen prexuízo do anterior, a estimación da vida útil destes activos para aplicar o tratamento prospectivo ao valor en libros que subsista deberá realizarse na data de inicio do primeiro exercicio en que resulte de aplicación este real decreto e que, con carácter xeral, será o 1 de xaneiro de 2016.

b) A nova información que se introduce no modelo normal de memoria non será obrigatoria para a información comparativa.

c) As empresas que elaboren o modelo abreviado de memoria ou sigan o Plan de contabilidade de pequenas e medianas empresas poderán excluír da memoria a información comparativa sobre as indicacións que se eliminan mediante este real decreto.

Disposición transitoria única. *Fondo de comercio, outros intanxibles e reserva por fondo de comercio.*

1. A partir do inicio do primeiro exercicio en que resulte de aplicación este real decreto, o valor en libros do fondo de comercio existente no momento do peche do período anterior e dos elementos do inmovilizado que se cualificasen como intanxibles de vida útil indefinida amortizaranse de forma prospectiva seguindo os novos criterios aprobados por este real decreto. As cotas de amortización contabilizaranse na conta de perdas e ganancias.

A reserva por fondo de comercio reclasificarase ás reservas voluntarias da sociedade no importe que supere o fondo de comercio contabilizado no activo do balance.

2. Non obstante o indicado no punto precedente, poderase optar por amortizar estes activos con cargo a reservas, incluída a reserva por fondo de comercio, seguindo un criterio lineal de recuperación e unha vida útil de dez anos contada desde a data de adquisición, ou desde o inicio do exercicio en que se aplicou por primeira vez o vixente Plan xeral de contabilidade, en caso de que a data de adquisición fose anterior.

O cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio ao valor inicial do elemento patrimonial deberase minorar na perda por deterioración que recoñecese a empresa desde a data en que se inicie o cómputo dos dez anos.

O valor en libros que subsista amortizarase de forma prospectiva seguindo os novos criterios aprobados por este real decreto. Para tal efecto, presumirase, salvo proba en contrario, que a vida útil do fondo de comercio será o período de tempo que reste ata completar o prazo de dez anos a que se refire o parágrafo primeiro deste punto. As cotas de amortización contabilizaranse na conta de perdas e ganancias.

3. Estas regras aplicaranse de modo uniforme, na formulación das contas anuais individuais, ao fondo de comercio e aos elementos do inmovilizado que se cualificasen como intanxibles de vida útil indefinida.

4. A sociedade dominante obrigada a consolidar aplicará estas regras de modo uniforme para contabilizar o fondo de comercio de consolidación e os elementos do inmovilizado que se cualificasen como intanxibles de vida útil indefinida, que se poñan de manifesto ao integrar as sociedades do conxunto consolidable e ao aplicar o procedemento de posta en equivalencia. Non obstante, o criterio seguido polas sociedades incluídas na consolidación ao formularen as súas contas anuais individuais deberase manter nas contas consolidadas.

Disposición derradeira primeira. *Modificación do Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, polo que se aproba o regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2011, do 1 de xullo.*

Engádese un novo artigo 95 bis no regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, que pasará a integrar unha nova sección 4.^a do capítulo V. Das infraccións e sancións e do procedemento sancionador do citado regulamento, coa seguinte redacción:

«Sección 4.^a Procedemento abreviado

Artigo 95 bis. Procedemento abreviado.

1. En caso de concorreren as circunstancias previstas no artigo 69.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, poderase acordar a tramitación do procedemento sancionador de forma abreviada cando se trate das infraccións previstas no artigo 72.b), no relativo ao incumprimento da duración máxima de contratación exixida nos artigos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), no relativo ao incumprimento do disposto nos artigos 40.2, 73.d), 73.i), primeiro tipo, 73.j), primeiro e segundo tipos, 73.ii) e 74 da citada lei.

2. En tales supostos, a tramitación deberá cumprir os seguintes trámites:

a) No acordo de iniciación farase constar expresamente que o procedemento é abreviado e o prazo para resolver e notificar a resolución.

Ademais das indicacións establecidas no artigo 91, o órgano competente para ditar o acordo incorporará neste a proposta de resolución, co contido previsto no artigo 93.

Así mesmo, indícaráselles aos interesados a posta de manifesto do expediente, para cuxo efecto se achegará coa notificación unha relación dos documentos que constan nel, co fin de que poidan obter as copias dos que consideren convenientes, e concederáselles un prazo de quince días, contado desde o día seguinte ao da notificación do dito acordo de incoación, para formularen alegacións e presentaren os documentos e informacións que coiden pertinentes. Advertiranse expresamente os interesados de que, en caso de non formularen alegacións nin achegaren novos documentos ou elementos de proba, poderá ditarse resolución nos termos contidos na proposta de resolución incorporada ao acordo de iniciación.

b) Transcorrido o prazo de alegacións sen que os interesados as formulasen, o instrutor, facendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará o expediente ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, que poderá ditar resolución de acordo coa proposta incorporada ao acordo de iniciación.

Para os efectos do previsto no parágrafo anterior, non se considerarán formuladas as alegacións cando os interesados se limiten a recoñecer a súa responsabilidade ou manifesten a súa conformidade cos feitos expostos no acordo de iniciación ou, de ser o caso, coa proposta de sanción.

c) En caso de que os interesados formulen alegacións nas cales manifesten a súa desconformidade coa proposta de resolución incorporada no acordo de iniciación, o instrutor deberá formular nova proposta de resolución, na cal reitere ou non a inicialmente notificada, segundo o disposto na letra a) deste punto. En todo caso, deberase verificar o cumprimento do estipulado no artigo 93.

A proposta de resolución que, de ser o caso, se formule notificaráselles aos interesados, acordarase o trámite de audiencia e concederáselles un prazo de quince días para formularen alegacións e presentaren os documentos que consideren pertinentes.

Concluído o trámite de audiencia, o instrutor elevará a correspondente proposta de resolución, xunto con todas as actuacións, ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, que ditará resolución.

d) Na resolución non se poderán aceptar feitos distintos dos determinados no curso do procedemento, con independencia da súa diferente valoración xurídica. Cando o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas considere que a infracción ou a sanción revisten maior gravidade que a determinada na proposta de resolución, notificaráselle tal circunstancia ao inculpado para que presente cantas alegacións considere convenientes no prazo de quince días e a tramitación do procedemento sancionador continuará de forma ordinaria.

3. A competencia para ditar o acordo de iniciación a que se incorpore a proposta de resolución corresponderá ás unidades que desenvolvesen actividades de comprobación ou detectasen os feitos que motivan a incoación, de acordo co previsto no artigo 6 do Real decreto 302/1989, do 17 de marzo, polo que se aproban o estatuto e a estrutura orgánica do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

4. O prazo para resolver e notificar a resolución nos procedementos sancionadores tramitados conforme o previsto nesta sección será de seis meses.

5. En calquera momento do procedemento anterior á súa resolución, o órgano competente para resolver poderá acordar que a tramitación do procedemento sancionador continúe de forma ordinaria. Neste caso o prazo para resolver e notificar será dun ano, contado desde o acordo de iniciación do procedemento.»

Disposición derradeira segunda. *Tratamento contable dos «títulos habilitantes» da Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.*

En atención ás súas especiais características, e tendo en conta o disposto no artigo 34, punto 4, do Código de comercio, os títulos habilitantes da Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A. que reflictan o dereito da dita sociedade a explotar os xogos cuxa explotación lle foi cedida polo Estado non serán obxecto de amortización nos termos previstos no punto 2 da norma de rexistro e valoración 5.^a do Plan xeral de contabilidade. Deberá ser obxecto de análise, ao menos anualmente, a súa eventual deterioración.

Disposición derradeira terceira. *Habilitación.*

Habilítase o ministro de Xustiza para que, mediante orde ministerial, poida fixar o contido estandarizado e separado da información que, á marxe das contas anuais, deban presentar no Rexistro Mercantil os empresarios obrigados a depositar as súas contas anuais cando, por imperativo legal ou outras razóns idóneas de política lexislativa sexa obrigatoria ou conveniente a subministración da información que ata a data se viña exixindo na memoria mediante disposicións mercantís ou doutra índole.

Disposición derradeira cuarta. *Título competencial.*

Este real decreto dítase ao abeiro do disposto no artigo 149.1.6.^a da Constitución española, que atribúe ao Estado a competencia exclusiva en materia de lexislación mercantil.

Disposición derradeira quinta. *Entrada en vigor.*

O presente real decreto entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado» e producirá efectos desde o 1 de xaneiro de 2016 nos termos establecidos na disposición adicional segunda.

Dado en Madrid o 2 de decembro de 2016.

FELIPE R.

O ministro de Economía, Industria e Competitividade,
LUIS DE GUINDOS JURADO